Das Subjekt der Kultussteuern in der Schweiz

Dissertation

der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern
zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte

Vorgelegt von

RUDOLF EGGER

von Frutigen (Bern)

Ernst Lang, Zürich 2 - 1942

Das Subjekt der Kultussteuern in der Schweiz

Dissertation

der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern
zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte

Vorgelegt von

RUDOLF EGGER

von Frutigen (Bern)

Ernst Lang, Zürich 2 - 1942

Die Fakultät hat diese Arbeit am 12. Februar 1942 auf Antrag von Herrn Prof. Dr. E. Blumenstein als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INHALTSÜBERSICHT.

Seite

Einleitung 11

1. Kapitel.

Die Kultussteuer.

§ 1. Der Kultus und sein Finanzbedarf 17
§ 2. Die rechtliche Natur der Kultussteuer 19
§ 3. Das Verhältnis der Kultussteuer zur Steuer überhaupt . . . 29

2. Kapitel.

Das Kultussteuersubjekt.

1. Abschnitt.

Das Steuerrechtsverhältnis und seine Begründung.

§ 4. Das Steuerrechtsverhältnis im allgemeinen Steuerrecht . . . 38
§ 5. Das Kultussteuer-Rechtsverhältnis 43

2. Abschnitt.

Die einzelnen subjektiven Momente der Steuerpflicht.

§ 6. Die Rechtsfähigkeit und die Steuersubjektivität 46
§ 7. Die Steuerzugehörigkeit 50
§ 8. Besondere Eigenschaften des Steuersubjektes 58
§ 9. Die Stellung der Familien, Nutznießer und Erben im Steuerrecht . 60

3. Abschnitt.

Anwendung der allgemeinen Grundsätze auf das Subjekt der Kultussteuern.

§ 10. Die Rechtsfähigkeit und die Steuersubjektivität bei den Kultussteuern 66
§ 11. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bei den Kultussteuern . . 77
§ 12. Die Konfessionsangehörigkeit als Voraussetzung der Kultussteuerpflicht 82
§ 13. Die Stellung der Familien, Nutznießer und Erben im Kultussteuerrecht 95

Seite

4. Abschnitt.

Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung.

§ 14. Die Bedeutung des Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung für die Kultussteuerpflicht 105
§ 15. Die Entstehung des Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung und die Bestrebungen zur Schaffung des darin vorgesehenen Bundesgesetzes 110
§ 16. Die Voraussetzungen der Anwendbarkeit von Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung nach der Praxis des Bundesgerichtes . . . 114

3. Kapitel.

Die Ordnung der einzelnen Kantone hinsichtlich des Kultussteuersubjektes.

§ 17. Vorbemerkungen 130
§ 18. Die einzelnen Kantone 134
Schlußwort 218

LITERATUR.

Affolter, A., Die individuellen Rechte der Schweizer nach der bundesgerichtlichen Praxis. Zürich 1911.

Bernheimer, R., Der Begriff und die Subjekte der verfassungsmäßigen Rechte nach der Bundesgerichtspraxis. Diss. iur. Zürich 1930.

Bischoff, Juristische Personen als Subjekte von öffentlichen Rechten und Pflichten. Diss. iur. Zürich 1918.

Blumenstein, E., Schweizerisches Steuerrecht, 2 Bde. Tübingen 1926 und 1929.

Blumenstein, E., Handbuch des schweizerischen Schuldbetreibungsrechtes. Bern 1911.

Blumenstein, I., Kommentar zu den bernischen Gesetzen über die direkten Staats- und Gemeindesteuern mit einem Anhang enthaltend die Ausführungsdekrete und -Verordnungen. Bern 1938.

Braeuer, K., Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgnissen, in Schrifttum des Vereins für Sozialpolitik Bd. 174/II (1928).

Bühler, O., Lehrbuch des Steuerrechtes. 2 Bde. Berlin 1927.

Bühlmann, H., Das Verbot der Kultussteuern. Stans 1913.

Burckhardt, W., Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung. 3. Auflage. Bern 1931.

Burckhardt, W., Schweizerisches Bundesrecht. Staats- und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung seit 1903. 5 Bde. Frauenfeld 1930—1932.

Clerc, F., La Liberté religieuse en Suisse. Paris 1937.

Egger, A., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Personenrecht. Zürich 1930.

Fleiner, F., Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Tübingen 1923.

Fleiner, F., Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes. 8. Auflage. Tübingen 1928.

Fuisting, B., Grundzüge der Steuerlehre. Berlin 1902.

Gampert, A., L'Eglise de Genève et la supression du budget des cultes. Genève 1921.

Giese, Deutsches Kirchensteuerrecht. Hefte 69—71 der kirchenrechtlichen Abhandlungen, herausgegeben von Stutz. Stuttgart 1910.

Hafter, E., Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Personenrecht. 2. Auflage 1919, Bern.

Haller, E., Die rechtliche Stellung der Juden im Kanton Aargau. Aarau 1901.

Heckel, M. von, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Leipzig 1907.

Hensel, A., Steuerrecht. Berlin 1933. 3. Auflage.

His, E., Geschichte des neuern schweizerischen Staatsrechtes. 3 Bde. Basel 1920—1929.

Hoch, W., Die Kirche und ihr Geld. Berlin 1938.

Hofer, W., Das Verhältnis zwischen Kirche und Staat im Kanton Luzern. Diss. iur. Bern 1924.

Holenstein, Th., Die konfessionellen Artikel und der Schulartikel der schweizerischen Bundesverfassung. Olten 1931.

Holliger, H., Das Steuerdomizil nach kantonalem Recht. Diss. iur. Zürich 1922.

Jaeger, C., Das Bundesgesetz betreffend Schuldbetreibung und Konkurs. Kommentar. 3 Bde. Zürich 1911/1912.

Kaufmann, R., Das katholische Kirchenvermögensrecht des Kantons St. Gallen. Diss. iur. Freiburg 1927.

Lampert, U., Kirche und Staat in der Schweiz, 3 Bde. 1. Bd.: Basel und Freiburg 1929, 2. und 3. Bd. Freiburg und Leipzig 1938 und 1939.

Lampert U., Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Zürich 1918.

Lampert, U., Die kantonalen Kultusbudgets und der Anteil der verschiedenen Konfessionen an denselben. Zürich 1906.

Lampert, U., Die kirchlichen Stiftungen, Anstalten und Körperschaften nach schweizerischem Recht. Zürich 1912.

Langhard, Die Glaubens- und Kultusfreiheit nach schweizerischem Recht. Diss. iur. Bern 1888.

Lutz, K., Zürcher Steuergesetze. 2 Bde. Zürich 1937.

Maspoli, E., Il diritto ecclesiastico dello Stato del Canton Ticino. 2a Ed. Lugano 1924.

Mayer, O., Deutsches Verwaltungsrecht. 2. Auflage. München und Leipzig 1914.

Meyer, H. W., Staat und Kirche im Kanton Basel-Stadt. Diss. iur. Basel 1926.

Pfenninger, C., Die Freikirchen der Westschweiz. Aarau 1933.

Reding-Biberegg, R. von, Ueber die Frage der Cultussteuern und Vorschläge für ein diesbezügliches Bundesgesetz, gestützt auf Art. 49, alina 6 der schweizerischen Bundesverfassung. Basel 1885.

Richard, E., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz. Zürich 1923.

Robert, Ch. W. und *Ehrensberger, P. M.*, Lexikon für schweizerisches Steuerrecht. Bern 1931.

Ruck, E., Schweizerisches Staatsrecht. Zürich 1933.

Ruck, E., Schweizerisches Verwaltungsrecht. 2 Bde. Zürich 1934 und 1938.

Ruck. E., Kirchenrecht. Berlin 1931.

Salis, L. R. von, Schweizerisches Bundesrecht. Staatsrechtliche und verwaltungsrechtliche Praxis des Bundesrates und der Bundesversammlung seit dem 29. Mai 1874. 5 Bde. 2. Auflage. Bern 1903/1904.

Salis, L. R. von, Die Religionsfreiheit in der Praxis. Vortrag vom 30. März 1892 in Wien. Bern 1892.

Schanz, G., Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts. 5 Bde. Stuttgart 1890.

Schneebeli, W., Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Steuersachen, insbesondere betreffend Doppelbesteuerung. Zürich 1922.

Schollenberger, J. J., Bundesverfassung der Schweiz. Kommentar mit Einleitung. Berlin 1905.

Schollenberger, J. J., Die Schweizerische Eidgenossenschaft von 1874 bis auf die Gegenwart. Berlin 1910.

Schollenberger, J. J., Grundriß des Staats- und Verwaltungsrechts der schweizerischen Kantone. 3 Bde. Zürich 1898—1900.

Schollenberger, J. J., Das Bundesstaatsrecht der Schweiz. Geschichte und System. Berlin 1920.

Schumacher, H., Steuergesetz des Kantons Luzern vom 22. Sept. 1922. Luzern 1938.

Schwegler, A., Die Kirchgemeinde im Kanton Luzern. Diss. iur. Freiburg 1935.

Steiger, J., Steiger V. J., Higy C., Der Finanzhaushalt der Schweiz. Bern 1934.

Strutz, G., Grundbegriffe des Steuerwesens. Vortrag gehalten im Berliner Anwaltsverein. 2. Auflage. Berlin 1919.

Studer, Ch., Staat und Kirche im Kanton Solothurn. Solothurn 1933.

Vasella, A., Die Rechtsverhältnisse des katholischen Kirchenvermögens im Kanton Graubünden. Diss. iur. Freiburg 1933.

Wyrsch, K., Rechtsnatur und Verwaltung des aargauischen katholischen Kirchgemeindevermögens. Diss. iur. Freiburg 1927.

Walthard, R., Gliederung der Gemeinden im schweizerischen Recht nach ihren Zwecken. Diss. iur. Bern 1924.

Zgraggen, A., Luzernisches Gemeindesteuerrecht. Diss. iur. Bern 1927.

Steuern der Schweiz, herausgegeben von der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Bern 1939.

La Suppression du budget des cultes à Genève. Recueil de documents officiel. Genève 1908.

Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 9 Bde. 4. Auflage. Jena 1923.

Staatslexikon. 4 Bde. 5. Auflage. Freiburg i. Br. 1929.

Handbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, herausgegeben von der Schweiz. Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft. Bern 1939.

Die Religion in Geschichte und Gegenwart, herausgegeben von Gunkel-Zscharnak. Tübingen 1929. 6 Bde.

Lexikon für Theologie und Kirche, herausgegeben von Buchberger M. Freiburg i. Br. 1932.

Die evangelischen Kirchen der Schweiz. Bd. 3 der Sammlung »Ekklesia«. Gotha 1935.

Zeitschriften.

Archiv für Schweizerisches Abgaberecht. Unter Mitwirkung anderer herausgegeben von E. Blumenstein. (Neue Folge der Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht.) Bern, seit 1932.

Schanz, G., Finanzarchiv. Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen (Deutschland). Tübingen.

Zeitschrift für schweizerisches Recht. Herausgegeben von Ed. His. Basel, seit 1852. Neue Folge seit 1882.

Schweizerische Juristenzeitung. Zürich, seit 1904.

Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung. Zürich, seit 1900.

Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen. Bern, seit 1903.

Steuerpraxis. Bernische Zeitschrift für Steuerrecht. Bern, seit 1921.

Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes. (Amtliche Sammlung.) Lausanne, seit 1875.

ABKÜRZUNGEN.

BV = Schweizerische Bundesverfassung vom 29. Mai 1874.

OG = Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 22. März 1893.

ZGB = Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907.

OR = Schweizerisches Obligationenrecht vom 30. März 1911 und 18. Dezember 1936.

BGE = Entscheid des schweizerischen Bundesgerichtes, Amtliche Sammlung.

EINLEITUNG.

Kultussteuern im juristischen Sinn des Wortes entwickelten sich erst im Laufe des 19. Jahrhunderts. Vorher wurden die finanziellen Bedürfnisse der Kirchen zum Teil zwar ebenfalls durch Abgaben der Kirchgenossen gedeckt. Diese trugen jedoch nicht alle Merkmale des modernen Steuerbegriffes.

Die christliche Urkirche lebte überhaupt nur von freiwilligen Gaben, meist Naturalleistungen. Mit der Anerkennung des Christentums durch Kaiser Konstantin im Jahre 313 erwarb die Kirche die Rechtsfähigkeit. Sie gelangte zu eigenem Vermögen und dessen Ertrag übertraf die freiwilligen Beiträge bald an Wichtigkeit. Letztere wurden trotzdem weiter gefördert und ausgebaut, indem ihre sündentilgende Kraft betont und die Abgaben zu rechtlichen Verpflichtungen umgewandelt wurden. Später entstanden die — als göttlichen Ursprungs bezeichneten — Zehnten. Diese näherten sich dem Begriff der Steuer, streiften jedoch bald ihren kirchensteuerlichen Charakter ab und wurden zu einer rein privatrechtlichen Abgabe, zu einer Reallast, die dem Besitzer eines Grundstückes oblag, ohne Rücksicht auf seine Beziehungen zu der fordernden Kirche[1]. Andere Abgaben waren die Stolgebühren, d. h. Gebühren für amtliche Handlungen eines Geistlichen. Auch sie waren zuerst freiwillig, da die Kirche die Vornahme kirchlicher Handlungen »gegen irdischen Gewinn« verbot, doch wurden sie im Laufe der Zeit derart »üblich«, daß sie als feste Gebühren bezeichnet werden können. Ihr Charakter als Gebühren, d. h. als Entgelt für eine vorgenommene Handlung, läßt auch sie nicht als Ursprung der heutigen Kultussteuern gelten, da diese begriffsnotwendig voraussetzungslos sein müssen, also unabhängig von einer Gegenleistung. Aehnlich steht es mit vielen andern kleineren Abgaben, die der Kirche zu leisten waren, weshalb darauf nicht eingetreten zu werden braucht.

Am weitesten nähert sich unserm heutigen Begriffe der Kultussteuern eine weitere Art von kirchlichen Abgaben: die Baulastbei-

[1] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 9.

träge. Für die Baukosten kirchlicher Gebäude reichte das Kirchenvermögen nicht aus, besonders nachdem durch die Reformation das Kirchengut zum Teil seinem ursprünglichen Zweck entzogen wurde; der Patron der Kirche (d. h. der ursprüngliche Stifter oder dessen Nachfolger) und besonders die Parochianen, die Angehörigen der betreffenden Pfarrei, mußten herangezogen werden. Die Leistungspflicht richtete sich, entsprechend den damaligen Verhältnissen, nach dem Grund und Boden und nahm daher mit der Zeit auch dinglichen Charakter an. Mit der heutigen Steuer hatten die Baulastbeiträge gemein, daß sie voraussetzungslos, d. h. von einer Gegenleistung unabhängig waren. Das Problem der Konfessionsfremden stellte sich dabei nicht infolge der konfessionell einheitlichen Gestaltung der Territorien. Von einer modernen Kultussteuer[2] unterscheiden sie sich jedoch dadurch, daß sie nicht kraft einer persönlichen Unterworfenheit des Beitragspflichtigen zu einem mit einer eigentlichen Gebiets- und Steuerhoheit ausgestatteten Gemeinwesen erhoben wurden, sondern — wie der Name deutlich zeigt — mehr den Charakter einer auf der Liegenschaft haftenden Grundlast trugen. Wir haben daher auch für die Baulastbeiträge Mühe, sie als Vorläufer einer Kultussteuer im gegenwärtigen Sinne zu bezeichnen. Im weitern Sinne kann jede Abgabe eines Einzelnen an ein Gemeinwesen oder einen Verband als Ursprung der Steuer aufgefaßt werden, die strenge juristische Abgrenzung, die wir dem Steuerbegriff zu Grunde legen, verbietet jedoch eine direkte Ableitung.

Welches sind nun die Gründe, die im 19. Jahrhundert trotzdem die Kirchensteuern zu der wichtigsten Einnahmequelle der Kirchen werden lassen?

Der Hauptgrund liegt darin, daß viele der bisherigen Einnahmequellen wegfielen. Vor allem wurde durch die Säkularisationen zu Beginn des 19. Jahrhunderts ein großer Teil des kirchlichen Vermögens seinem Zwecke entfremdet, ohne daß der Kirche ein angemessener Ersatz dafür geboten wurde. Ebenso stand es mit den nun häufigen Ablösungen von Reallasten, Zehnten und andern dinglichen Berechtigungen und mit dem Wegfall vieler Stolgebühren. Der Staat versprach zwar, für die kirchlichen Einrichtungen zu sorgen, doch war diese Hilfe zu sehr von der politischen und wirtschaftlichen Lage des Staates abhängig, als daß sie die finanziellen Schwierigkeiten der Kirche dauernd behoben hätte.

Das der Kirche verbleibende Kirchengut verminderte sich zudem

---

[2] im engern Sinn! (Vgl. § 2, S. 23 und S. 26.)

infolge der Geldentwertung, soweit es nicht in Sachwerten angelegt war.

Auf der andern Seite wuchsen die kirchlichen Bedürfnisse. Zwar übernahm der Staat einige Aufgaben, die bis dahin Sache der Kirche gewesen waren (Schulwesen, Armenwesen) in steigendem Maße, doch verlangte die starke Bevölkerungszunahme einen entsprechenden Ausbau der kirchlichen Einrichtungen, wie z. B. die Errichtung neuer Pfarrstellen, Ausbildung der Selbstverwaltung, Schaffung von besondern Organen, Besoldung und Pensionierung der Geistlichen.

Als einzigen Ausweg aus dieser doppelten Verschlechterung der Finanzlage der Kirche ergab sich die Reformierung des kirchlichen Abgabewesens durch die Nachbildung des staatlichen Steuersystems. Die Kirche wurde ermächtigt, von ihren Angehörigen Steuern zu erheben, und ihr zu deren Vollstreckung die Staatsgewalt zur Verfügung gestellt[3].

Juristisch stellte diese Verleihung der Steuerhoheit eine sehr weitgehende Bevorzugung dar, die sich nur erklären läßt aus der allgemeinen Stellung der Kirche zum Staat. Wir werden daher dieses Verhältnis kurz skizzieren[4]:

Nachdem das Christentum in seinen Anfängen vom Staate unterdrückt und verfolgt wurde, anerkannte es Kaiser Konstantin im Jahre 313 als Staatsreligion. Der bevorzugten Stellung entsprach aber zugleich die völlige Unterordnung unter den Staat (Staatskirchentum). Mit dem Untergang des weströmischen Reiches änderte sich das Verhältnis. Trotz starker Widerstände, besonders der germanischen Staaten (Karl der Große, Otto I., Heinrich III.) gelang es den Päpsten, die Kirche zur Herrin über den Staat zu machen (Kirchenstaatstum). Seit dem 14. Jahrhundert erwies sich jedoch diese Herrschaft als immer weniger durchführbar und ging mit der Reformation und dem Entstehen der modernen Staaten wieder verloren. Der Staat hielt trotzdem an der Einheit von Staat und Kirche zu seinen eigenen Gunsten fest. Die Kirche wurde eine Art Staatsanstalt zur Erziehung guter Bürger[5], es entstand eine neue Art Staatskirchentum, aus welchem die Kirche erst wieder befreit wurde dank der immer stärker werdenden konfessionellen Mischung der Bevölkerung und der dadurch bedingten interkonfessionellen Einstellung der Staatsgewalt seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Sie,

---

[3] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 17.
[4] Vgl. Ruck, Kirchenrecht, § 4.
[5] Vgl. Ruck, Kirchenrecht, S. 16.

sowie die neu aufgekommenen Lehren der Religionsfreiheit veranlaßten den Staat, sich mehr und mehr vom religiösen Leben zurückzuziehen. Er tat dies zögernd, mit häufigen Rückfällen in das alte Staatskirchentum, wie wir sie gerade in der Schweiz zur Zeit der Vermittlungsakte (1803—1815) und der Restaurationszeit (1815—1830) feststellen können[6], nachdem die Helvetik die Religionsfreiheit wenigstens im Prinzip anerkannt hatte. Die Kirche erhielt nun grundsätzlich ihre Selbständigkeit, der Staat behielt sich nur das Aufsichtsrecht über ihre Tätigkeit vor, sowie das Recht zur Abgrenzung ihres Wirkungskreises (sogenannte Kirchenhoheit des Staates). Andererseits vollzog der Staat diese Verselbständigung nicht im Sinne einer Herabsetzung zu Privatvereinen, ihrer Unterstellung unter das private Recht (Vereinsrecht, sog. Trennung von Kirche und Staat), sondern er trug der großen religiösen und allgemein kulturellen Bedeutung der Kirchen Rechnung und hielt insofern die Verbindung mit ihnen aufrecht, als er sie durch Einräumung einer rechtlichen Vorzugsstellung begünstigte[7]. Eine derartige Begünstigung stellt auch die Verleihung der Steuerhoheit dar, die notwendig war zur wirtschaftlichen Sicherstellung der Kirche. Wir sind damit, von einer andern Seite her, wieder zu jenem für uns ausschlaggebenden Punkte angelangt, zur Nachbildung des staatlichen Steuersystems durch die Kultusverbände.

Für die Kirche bedeutete das staatliche Steuersystem ein fremdes Rechtsinstitut, denn die früheren kirchlichen Abgaben können nur indirekt als Vorläufer der Kultussteuern aufgefaßt werden. Daraus erklärt sich die Zurückhaltung der Kirchen bei deren Einführung. In der evangelischen Kirche begegnete diese zwar keinen großen Schwierigkeiten; die Organisation war von Anfang an eine nationale, dem staatlichen Aufbau, wie er im 19. Jahrhundert zur Geltung kam, in der grundlegenden Form der Kirchgemeinde angeglichen. Die Zurückhaltung ist daher mehr auf das ungewohnte Neue zurückzuführen und wurde bald überwunden. Anders bei der katholischen Kirche. In den strengen Rahmen ihrer übernationalen Kirchenverfassung ließ sich das neue System nur schwer eingliedern, denn diese kennt an sich keine Kirchgemeinde als Selbstverwaltungskörper, sondern bloße »Parochien«, Pfarreien als kirchlich-anstaltlichen Verwaltungsbezirk[8]. Sie kennt auch keine Mitwirkung der Laien bei der

---

[6] Vgl. His, Geschichte des neuern schweizerischen Staatsrechtes, Bd. 1 und 2.
[7] Vgl. Ruck, Kirchenrecht, S. 17.
[8] Vgl. Ruck, Kirchenrecht, S. 62.

Vermögensverwaltung, beides Begriffe, die für ein ausgebautes Steuersystem Voraussetzung sind[9]. Zur Einführung der Kultussteuern waren daher ziemlich weitgehende Eingriffe in kirchenrechtliche Grundsätze notwendig, was naturgemäß eine gewisse Zeit beanspruchte. Heute bildet die Erhebung von Kultussteuern sowohl für die evangelische als für die katholische Kirche den Hauptbestandteil der kirchlichen Einnahmequellen.

Wie sich die Kirche in ihrer Organisation dem staatlichen Steuersystem anpassen muß, so hat auch das Steuersystem auf die Besonderheiten einer Kultussteuer Rücksicht zu nehmen, immerhin unter Wahrung aller für den Begriff einer eigentlichen Steuer notwendigen Merkmale. Bei der Schaffung des Kultussteuerrechtes kann deshalb das allgemeine staatliche Steuerrecht nicht als Ganzes übernommen werden, sondern *bei der Uebertragung muß im einzelnen untersucht werden, ob die allgemeinen Grundsätze auch auf die Kultussteuern angewandt werden können oder nicht, eventuell welche Modifikationen sie dabei erleiden.* Die Untersuchung dieser Fragen bildet den Gegenstand der vorliegenden Arbeit. Ihr Umfang erforderte eine Beschränkung in zweifacher Hinsicht: Einerseits handelt sie nur von den Verhältnissen in der Schweiz, andererseits beschränkt sie sich auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses, was umso mehr gerechtfertigt ist, als die Abweichungen des Kultussteuerrechtes vom allgemeinen Steuerrecht fast ausschließlich das Steuersubjekt betreffen.

Auf eine eingehende geschichtliche Einleitung mußte ebenfalls verzichtet werden[10], doch werden wir bei der Behandlung der einzelnen Fragen noch auf die spezielle Entwicklung in der Schweiz kurz hinweisen.

Der Arbeit liegt folgender Plan der Darstellung zugrunde:

In einem 1. Kapitel wird der Begriff der Kultussteuer in seinem engern juristischen Sinne festgelegt und gegenüber der allgemeinen Steuer abgegrenzt. Im 2. Kapitel befassen wir uns mit dem Kultussteuersubjekt. Um genau zu bestimmen, was darunter zu verstehen sei, stellen wir in einem 1. Abschnitt das Steuerrechtsverhältnis im allgemeinen Steuerrecht (§ 4) und das spezielle Kultussteuerrechts-

---

[9] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 18.

[10] Vgl. die klaren Ausführungen bei Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 9 ff., für die Schweiz His, Geschichte des neuern schweizerischen Staatsrechtes, und Schanz, die Steuern der Schweiz, für das Kultussteuerverbot des Art. 49/6 BV die Einleitungen von Reding-Biberegg zu »Ueber die Frage der Cultussteuern ...« und Bühlmann zu »Das Verbot der Kultussteuern«.

verhältnis (§ 5) kurz dar. Im 2. Abschnitt werden die einzelnen subjektiven Momente der Steuerpflicht im allgemeinen Steuerrecht (Rechtsfähigkeit und Steuersubjektivität, steuerrechtliche Zugehörigkeit, besondere Eigenschaften des Steuerpflichtigen) untersucht und im 3. Abschnitt in gleicher Reihenfolge auf die Kultussteuerpflicht übertragen, resp. festgestellt, welche Abweichungen notwendig sind. Da sich bei der Behandlung der Familien, Nutznießer und Erben im Steuerrecht besondere Schwierigkeiten ergeben können, wird diese in den §§ 9 und 13 sowohl für das allgemeine Steuerrecht als für das Kultussteuerrecht näher untersucht. Ein 4. Abschnitt ist dem Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung gewidmet. Seine — allgemein überschätzte — Bedeutung für die Kultussteuerpflicht wird in § 14 festgelegt, während § 16 die Voraussetzungen zur Darstellung bringt, die nach der bundesgerichtlichen Praxis erfüllt werden müssen, um den Artikel anrufen zu können.

Das 3. Kapitel befaßt sich mit dem positiven Recht in den einzelnen schweizerischen Kantonen. Das für alle Kantone angewandte einheitliche Schema der Darstellung wird in § 17 kurz erläutert. Während im 2. Kapitel mehr davon die Rede ist, wer richtigerweise Kultussteuersubjekt sein könne und das positive Recht zum Vergleich nur kurz erwähnt wird, stellen wir im 3. Kapitel fest, wer in den verschiedenen Kantonen tatsächlich Kultussteuersubjekt ist. Zwecks größerer Klarheit haben wir darauf verzichtet, dem geltenden Recht jedes einzelnen Kantons die von uns aufgestellten Forderungen gegenüberzustellen. Die Abweichungen sind durch einen Vergleich der bezüglichen Stellen leicht herauszufinden.

1. Kapitel.

DIE KULTUSSTEUER.

§ 1. Der Kultus und sein Finanzbedarf.

Kultus ist diejenige Seite der Religion, die durch äußere Betätigung in Beziehung zu den übersinnlichen Mächten zu treten sucht[1]. Es sind Akte der Anbetung, Verehrung, Danksagung, Bitte und Opferung, wie sie in Gebärden, Lautäußerungen (Singen, Rezitation, Predigt, Läuten von Glocken etc.) und in eigentlichen Handlungen (Prozessionen, Kultusmahlzeiten etc.) zum Ausdruck kommen. Sie werden zum Teil vom einzelnen Gläubigen, meist jedoch gemeinschaftlich an bestimmten Orten und zu bestimmten Zeiten vorgenommen. Oft sind die zur Ausübung des Kultus berechtigten Personen beschränkt, z. B. auf die Sippenältesten, auf die Männer, besonders aber auf die Geistlichkeit im Gegensatz zu den Laien, die zu bloß passiven Zuschauern der Kulthandlungen werden können.

Für unsere Verhältnisse fällt der Begriff des Kultus zusammen mit demjenigen des Gottesdienstes. Die allgemein als Kultusfreiheit bezeichnete Garantie in Art. 50 der schweizerischen Bundesverfassung erklärt die freie Ausübung »gottesdienstlicher Handlungen« als gewährleistet. In diesem Sinne wird der Kultus ausgeübt durch die »Religionsgenossenschaften«, d. h. durch die organisierten Verbände von Angehörigen gleicher Konfession. Sofern es sich um die christliche Religion handelt, sprechen wir von Kirchen[2].

Die Ausbildung des Kultus setzt materielle Mittel voraus. Vor allem gilt dies für die Bereitstellung von Kultstätten (Tempeln, Kirchengebäuden) und für den Unterhalt der Kultdiener (Besoldung, Wohnung). Im Hinblick auf die Kultussteuern müssen wir je nach dem Wortlaut der positiven Rechtsordnung den Begriff des

---

[1] Vgl. den Artikel »Kultus« im Handwörterbuch »Die Religion in Geschichte und Gegenwart«.

[2] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, § 104, Bd. I, S. 288.

»Kultus« unter Umständen noch weiter fassen, indem der Gesetzgeber bei der Regelung der Kultussteuern oft darunter das Mittel zur Deckung sämtlicher kirchlicher Ausgaben, welcher Art sie auch seien, verstanden hat. Neben dem eigentlichen Kult fallen besonders in Betracht die Aufwendungen für Armen- und Krankenpflege und für das Schulwesen, soweit diese Gebiete nicht vom Staat übernommen wurden.

Der finanzielle Bedarf des Kultus erstreckt sich somit auf alle diejenigen Mittel, die ein Kultusverband zur Erreichung seines Zweckes direkt oder indirekt benötigt. Sie sind unbegrenzt wie Aufgabe und Zweck des Kultus i.w.S. selbst und werden durch örtlich und zeitlich bedingte Anschauungen festgelegt.

Welches sind die Mittel zur Deckung dieses Bedarfes?

Bei der Beantwortung dieser Frage beschränken wir uns auf die Einnahmequellen derjenigen Kultverbände, die in der Schweiz für die Erhebung einer Kultussteuer überhaupt in Betracht fallen, also auf die katholische und protestantische Kirche. Nur sie besitzen eine — historisch bedingte — Sonderstellung, nur ihnen, resp. ihren einzelnen Verbänden, wurde vom Staate die Steuerhoheit verliehen. Die andern Kultusverbände besitzen das Besteuerungsrecht nicht, auch dann nicht, wenn sie als öffentlich-rechtliche Korporationen anerkannt sind[3].

Die katholische Kirche konnte während langer Zeit den größten Teil ihres finanziellen Bedarfes aus den Erträgnissen ihres Kirchengutes decken. Daneben bezog sie die ihr zustehenden Zehnten, Abgaben (Annaten, Palliengelder, Peterspfennig usw.) und Gebühren, wobei die letztern nicht als eine allgemeine Einnahmequelle gelten können, sondern als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung. Von großer Wichtigkeit waren ferner die Schenkungen und der Erwerb aus letztwilligen Verfügungen. Heute tritt der Ertrag aus dem Kirchengut an Bedeutung zurück, da dieses — besonders durch die Säkularisationen zu Beginn des 19. Jahrhunderts — stark vermindert wurde; ebenso wurden die meisten Zehnten abgelöst und die übrigen Abgaben und Gebühren nur noch in beschränktem Umfange bezogen. An die Stelle dieser weggefallenen oder verminderten Einnahmen traten einerseits Beiträge des Staates, wozu dieser zum Teil auf Grund der Säkularisationen verpflichtet war, oder die er aus

[3] Vgl. die Ausführungen in § 3, S. 31.
Eine einzige Ausnahme bilden die beiden jüdischen Kultusgemeinden Oberendingen und Lengnau im Kanton Aargau. Vgl. den Anhang zum pos. Kultussteuerrecht dieses Kantons (S. 206).

staatspolitischem Interesse an der Erhaltung und Förderung der Kultusverbände freiwillig leistete, andererseits die Kultussteuern, zu deren Erhebung die Kirche besonders dann ermächtigt wurde, wenn eine möglichst große Selbständigkeit der Kirche und ihre Unabhängigkeit vom Staat bezweckt wurde.

Die evangelische Kirche war von Anfang an viel mehr auf Unterstützung durch den Staat und durch ihre Angehörigen angewiesen, da die Bemühungen, das alte Kirchengut für sich zu erhalten, scheiterten. Mangels ausreichender anderer Mittel hat man beim Aufbau des evangelischen Finanzwesens das System der kirchlichen Abgaben und der freiwilligen Opfer stark betonen müssen[4]. Wichtig ist dabei der Umstand, daß sich die evangelische Kirche auch theoretisch nicht auf ein göttliches Recht auf Beiträge berufen kann, sondern daß ihre Abgaben und ihr Besteuerungsrecht auf Verfügungen der Staatsgewalt beruhen, dies umso mehr, als auch die Theorie der guten Werke und der Verdienstgedanke aufgegeben wurden. Auch hier spielten die staatlichen Beiträge eine große Rolle, die abgeleitet wurden aus den Säkularisationen und aus dem System der privilegierten Landeskirche, ferner, ebenfalls wenn die Selbständigkeit der Kultusverbände bezweckt wurde, die Kultussteuern[5].

Dem allgemeinen Finanzbedarf der Kultusverbände können wir einen speziellen »Steuerbedarf« gegenüberstellen, d. h. den Kreis der kirchlichen Bedürfnisse, zu deren Aufbringung Kirchensteuern erhoben werden dürfen. Im Gegensatz zum unbegrenzten allgemeinen Bedarf kann nämlich der Steuerbedarf eingeschränkt werden, was im Zusammenhang mit der Delegation der Steuerhoheit durch den staatlichen Gesetzgeber geschieht. Wir werden darauf in § 2 bei der Anwendung der allgemeinen Merkmale der Steuer auf die Kultussteuern zu sprechen kommen[6].

§ 2. Die rechtliche Natur der Kultussteuer.

Die Kultussteuer ist nicht aus einer früheren kirchlichen Abgabe entstanden, sondern bildet eine der Kirche erst im 19. Jahrhundert vom Staat zur Verfügung gestellte Abart der staatlichen Steuer. Um

---

[4] Vgl. den Artikel »Finanzwesen« im Handwörterbuch »Die Religion in Geschichte und Gegenwart«.

[5] Vgl. die Ausführungen in der Einleitung.

[6] Vgl. S. 21 und 27.

ihre rechtliche Natur genau zu erfassen, gehen wir vom Begriff der Steuer im allgemeinen aus und stellen hierauf die Besonderheiten der Kultussteuer fest.

A. Der Begriff der Steuer im allgemeinen.

Ihrem wirtschaftlichen Ausgangspunkt entsprechend, ist die Steuer von vielen Autoren der Finanzwissenschaft begrifflich umschrieben worden. Diese gehen dabei hauptsächlich von wirtschaftlichen Gesichtspunkten aus, indem sie den Zweck der Steuer in den Vordergrund stellen und die finanziellen, wirtschaftlichen und sozialen Wirkungen unterscheiden[1]. Für uns sind die wirtschaftlichen Funktionen nur so weit von Bedeutung, als sie den rein juristischen Begriff der Steuer zu beeinflussen vermögen.

Steuern im Rechtssinn sind Geldleistungen, die der Staat oder ein durch ihn dazu ermächtigtes, öffentliches Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit von den der letztern unterworfenen wirtschaftlichen Individuen zur Deckung seines Finanzbedarfes erhebt[2].

Von den finanzwissenschaftlichen Merkmalen ist für den juristischen Steuerbegriff somit nur die *Deckung des Finanzbedarfes* zutreffend, alle andern Funktionen sind nicht begriffsnotwendig. Der Finanzbedarf eines Gemeinwesens umfaßt die finanziellen Mittel, die dieses zur Durchführung seiner öffentlichen Aufgaben benötigt. Dabei beschränkt sich der durch Steuern zu deckende Bedarf auf die Gegenwart; denn, wie grundsätzlich die Bedürfnisse der Gegenwart nicht auf die Zukunft abgewälzt werden sollen, so ebenfalls nicht diejenigen der Zukunft auf die Gegenwart. Jede Zeit soll grundsätzlich ihren Bedarf selber decken[3]. Eine Thesaurierung, d. h. eine Erhebung von Steuern über den gegenwärtigen Bedarf hinaus zur Aeufnung von Kapitalien ist daher mit dem modernen Steuerbegriff nicht vereinbar.

In diesem beschränkten Sinn entspricht der Finanzbedarf dem

[1] Vgl. die im Handwörterbuch für Staatswissenschaften unter »Steuer« angeführten Definitionen von Roscher, Wagner, Helferich und Neumann, ferner Leon, »Der Begriff der Steuer« im Finanzarchiv von Schanz 1914, Bd. II, S. 1 ff.

[2] So wörtlich in dem für die Schweiz grundlegenden Werk von Blumenstein, »Schweizerisches Steuerrecht«, Bd. 1, S. 1. Uebereinstimmend Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens, S. 4. Vgl. ferner die Definitionen von Mayer, Fleiner, Fuisting und v. Heckel.

[3] Vgl. Fuisting, S. 5.

für die Steuer maßgebenden »*Steuerbedarf*«, d. h. dem Teil des allgemeinen Finanzbedarfs, der durch Steuern gedeckt werden kann. Viele Autoren beschränken ihn weiterhin in dem Sinne, daß eine Steuer nur soweit erhoben werden darf, der Steuerbedarf sich also nur soweit erstreckt, als die übrigen Einnahmen des Gemeinwesens nicht zur Deckung der Ausgaben hinreichen[4]. Diese sogenannte Subsidiarität der Steuer entspricht der geschichtlichen Entwicklung und meist den tatsächlichen Verhältnissen, ist auch hie und da gesetzlich festgelegt, für den Steuerbegriff ist sie dagegen ohne Bedeutung. Eine Steuer liegt auch dann vor, wenn durch ihre Erhebung die Ausnützung einer andern Einnahmequelle vermieden werden kann.

Durch Verfassung oder Gesetz kann der Steuerbedarf endlich dadurch eingeschränkt sein, daß der Ertrag einer Steuer ausschließlich nur zur Bestreitung ganz bestimmter Ausgaben des Gemeinwesens verwendet werden darf. Der Steuerbedarf richtet sich dementsprechend nach dem Aufwand dieser speziellen Aufgaben. Derartige sogenannte Zwecksteuern sind trotzdem eigentliche Steuern. Die besondere Zweckbestimmung geschieht meist aus politischen Gründen, um die Einführung der Steuer zu erleichtern. Von ihnen sind zu unterscheiden die Steuern mit »Nebenzwecken«, welche ebenfalls zur Deckung des allgemeinen Steuerbedarfes erhoben werden, zugleich aber Nebenzwecke erfüllen sollen, wie z. B. die Bekämpfung des Alkoholismus bei den Getränkesteuern.

Als rein juristische Merkmale des Steuerbegriffes sind die folgenden hervorzuheben:

Steuern können nur von *öffentlichen Gemeinwesen* erhoben werden. Das Steuerrecht ist grundsätzlich öffentlich-rechtlicher Natur. Die Steuerhoheit bildet einen Bestandteil der dem Staate zustehenden oder von ihm einem untergeordneten Gemeinwesen zugebilligten Selbstverwaltung (Autonomie)[5]. Die Verleihung der Steuerhoheit an einen bis dahin privatrechtlichen Verband müßte daher notwendigerweise dessen Anerkennung als öffentlich-rechtlichen Verband enthalten. Privatpersonen können als solche niemals öffentlich-rechtliche Funktionen ausüben. Ob im Einzelfall die öffentliche Rechtspersönlichkeit vorliegt, bestimmt das öffentliche staatliche Recht. Die Anerkennung der öffentlich-rechtlichen Natur kann ge-

---

[4] So besonders Helferich. Vgl. Handwörterbuch für Staatswissenschaften, 4. Auflage, S. 1046.

[5] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 71.

schehen in einer ausdrücklichen Bestimmung der Verfassung oder eines Gesetzes, sie kann aber auch mittelbar darin enthalten sein, daß einem Verband öffentlich-rechtliche Funktionen, wie gerade die Besteuerung der Angehörigen, ausdrücklich übertragen werden.

Das besteuernde Gemeinwesen muß *Gebietshoheit* besitzen; denn das Recht zur Erhebung einer Steuer, die sogenannte Steuerhoheit, bildet einen Ausfluß der allgemeinen Gebietshoheit, d. h. der tatsächlichen und rechtlichen Macht des Gemeinwesens über die in seinem Gebiet sich befindlichen Personen und Sachen[6].

Nur diejenige Steuer hat praktische Bedeutung, die nötigenfalls erzwungen werden kann. Nur das mit Zwangsgewalt als Teil der Gebietshoheit ausgestattete Gemeinwesen ist hierzu imstande. Ursprünglich besitzt somit nur der Staat die Steuerhoheit. Diesem steht es jedoch frei, sie untergeordneten Gemeinwesen zu delegieren. Er tut dies denjenigen Gemeinwesen gegenüber, auf deren Mithilfe bei der Erfüllung der staatlichen Aufgaben er angewiesen ist, oder an deren Erhaltung er ein allgemeines Interesse hat. In der Delegation ist die Ermächtigung enthalten, nötigenfalls die staatlichen Vollstreckungsbehörden zur Verwirklichung der erhobenen Steuern in Anspruch zu nehmen. Steuern im juristischen Sinne können daher nur von Gemeinwesen erhoben werden, welchen die Gebietshoheit direkt oder abgeleitet zusteht.

Die Steuerhoheit kann sich nur denjenigen Personen und Sachen gegenüber praktisch auswirken, die zu dem Gebiet des Gemeinwesens in irgendeiner tatsächlichen Beziehung stehen (sog. *Steuerzugehörigkeit*). Ein weiteres Begriffsmerkmal der Steuer besteht also darin, daß sie nur von den der Gebietshoheit des Gemeinwesens in persönlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht unterworfenen Individuen erhoben werden kann[7].

Seitdem die Geldwirtschaft überall die Naturalwirtschaft ersetzt hat, kommen als Steuern nur noch *Geldleistungen* in Frage. Auf andere Leistungen, wie z. B. persönliche Dienste, ist das Steuerrecht nicht anwendbar.

Ein wesentliches Merkmal der Steuer im Gegensatz zu andern öffentlichen Abgaben besteht in ihrer *Voraussetzungslosigkeit*. Der Pflichtige schuldet die Steuer vollständig unabhängig von jedem Nutzen, sie bildet nicht den Entgelt für eine Leistung des Gemein-

---

[6] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 1, und Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, S. 422.

[7] Vgl. § 6.

wesens. In dessen Finanzbedarf liegt der einzige Grund der Erhebung. Dadurch unterscheidet sich die Steuer von den Gebühren, die den Entgelt für die Vornahme behördlicher Funktionen bildet, von den Ersatzabgaben, durch welche sich der Pflichtige von einer ihm obliegenden Pflicht befreit, sowie von den Vorzugslasten, die eine Vorteilsausgleichung darstellen. Es ist möglich, daß bei diesen Abgaben die Leistung der Gegenleistung nicht entspricht, was besonders dann der Fall ist, wenn den Gebühren, Vorzugslasten und Ersatzabgaben eine eigentliche — an sich voraussetzungslose — Steuer »beigemischt« wird. Für diese sogenannten Gemengsteuern ist das Steuerrecht anwendbar, sofern der Charakter als Steuer überwiegt. Die Bezeichnung ist für die Prüfung nicht maßgebend.

B. Der Begriff der Kultussteuer.

Wenn wir die Definition der Steuer im allgemeinen auf die Kultussteuer anwenden, gelangen wir durch bloße Beschränkung der einzelnen Bestandteile auf den Zweck und die Subjekte des Kultus zu folgender Begriffsbestimmung:

> Kultussteuern im Rechtssinn sind Geldleistungen, die ein durch den Staat ermächtigtes, öffentliches, kirchliches Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit von den der letztern unterworfenen Konfessionsangehörigen zur Deckung seines finanziellen Bedarfes erhebt.

Im einzelnen gestaltet sich die Uebertragung der allgemeinen Merkmale auf die Kultussteuer wie folgt:

1. Der Ausdruck »Kultussteuer« ist nicht eindeutig. Als Kultussteuer i.w.S. wird er allgemein angewandt für die Steuern, die für Zwecke des Kultus erhoben werden, als »Kultussteuern« i. e. S. dagegen nur für die von den Kultusverbänden erhobenen Steuern. Art. 49/6 BV spricht von »Steuern für Kultuszwecke«. Darin liegt bewußt eine weitere Fassung als in der Bezeichnung »Kultussteuer«. Die ausdrücklichen Einschränkungen des Art. 49 Abs. 6 BV, der nur die Erhebung von »speziellen« Steuern »für eigentliche Kultuszwecke« von Nichtangehörigen der Religionsgenossenschaften verbietet, deutet darauf hin, daß die »Steuern für Kultuszwecke« als solche nicht bloß die »Kultussteuern i.e.S.« umfassen, sondern zugleich auch die allgemeinen Steuern, die jedoch die Förderung eines bestimmten Kultus bezwecken.

Für das kirchliche Steuerrecht fällt nur die Kultussteuer i.e.S. in Betracht. Die allgemeinen Steuern werden trotz ihres besondern Zweckes nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechtes behandelt, allerdings unter Vorbehalt der erwähnten Einschränkungen des Art. 49/6 BV, sofern es sich um »spezielle Steuern für eigentliche Kultuszwecke« handelt.

Von den *Kultussteuern i.e.S.*, d. h. von den Steuern, die von Kultusverbänden erhoben werden, können wir die »*Kirchensteuern*« ausscheiden als Steuern, die von kirchlichen Verbänden erhoben werden[8]. In der Schweiz sind die Kirchensteuern die einzigen Kultussteuern, da — abgesehen von dem unbedeutenden Spezialfall der jüdischen Kultusgemeinden Oberendingen und Lengnau im Kanton Aargau (vgl. den Anhang zur Darstellung des positiven Kultussteuerrechtes dieses Kantons, S. 206) — nur kirchliche Verbände mit dem Besteuerungsrecht ausgestattet sind. Aus diesem Grunde fällt der Begriff der »Kirchensteuer« mit demjenigen der Kultussteuer praktisch zusammen. Wenn wir daher in den folgenden Ausführungen den Ausdruck »Kirchensteuer« häufig gebrauchen werden, liegt darin keine Beschränkung in dem Sinne, daß die Ergebnisse nur auf Steuern, die von speziell kirchlichen Verbänden erhoben werden, angewandt werden können, sondern bloß eine Anpassung an die praktisch bis dahin einzig vorkommende Art der Kultussteuern in Gestalt der Kirchensteuer.

2. Auch die Kultussteuern sind *Geldleistungen*, was die Anwendung des Kirchensteuerrechtes auf andere, aus früheren Zeiten übernommene kirchliche Naturalleistungen ausschließt. Nachdem sich der staatliche Steuerbegriff nach Ablösung der Naturalwirtschaft durch die Geldwirtschaft auf Geldleistungen beschränkt hat, wäre es unbegründet, für das Gebiet der kirchlichen Steuern diese den Zeitanschauungen Rechnung tragende Einschränkung abzulehnen[9].

3. Kultussteuern können wie staatliche Steuern nur von *öffentlichen Gemeinwesen* erhoben werden, denn auch das Kirchensteuerrecht ist durchaus öffentlichrechtlicher Natur und die Erhebung von Kirchensteuern eine öffentlichrechtliche Funktion. Der öffentliche Charakter der kirchlichen Verbände ergibt sich nach Lampert materiell aus der die Ordnung der bloß privaten Interessen überragenden Bedeutung für die Allgemeinheit, verbunden mit einer publi-

[8] Vgl. über den Begriff »kirchlicher Verband« die Ausführungen in § 3 hienach, sowie Lampert, »Kirche und Staat in der Schweiz«, § 104, Bd. I, S. 288.
[9] Vgl. Giese, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 574.

zistischen Art der Zweckverfolgung, sowie aus der staatlichen Wertung dieser öffentlichen Bedeutung, formell daraus, daß der Staat die Religionsverbände als Bestandteile der öffentlichen, im Staate geltenden Rechtsordnung anerkennt, ihre Verwaltung als öffentliche Selbstverwaltung bezeichnet und sie mit gewissen öffentlichrechtlichen Privilegien ausstattet[10]. Dies trifft nur für die katholische und protestantische Kirche zu. Ihre Sonderstellung ergibt sich im wesentlichen aus der historischen Entwicklung, wie wir sie in der Einleitung kurz skizziert haben. Von den Kirchensteuern sind somit sämtliche kirchlichen Abgaben auszuscheiden, die von privatrechtlichen Religionsgemeinschaften erhoben werden. Die vollständige Trennung von Kirche und Staat schließt also den Fortfall jeder Besteuerung durch kirchliche Verbände in sich.

4. Das Gemeinwesen muß ferner ein *kirchliches* sein, ein sog. Kultusverband. Trotzdem die Quellen für das Kirchensteuerrecht sowohl aus staatlichen als aus Normen der autonomen Gemeinwesen bestehen, bildet die Erhebung von Kirchensteuern eine *kirchliche* Verwaltungsfunktion[11], welche als solche nur von kirchlichen Verbänden vorgenommen werden kann. Die Steuern, die von weltlichen Verbänden erhoben werden, sind deshalb auch dann keine eigentlichen Kultussteuern, wenn sie für kirchliche Zwecke bestimmt sind. Für sie gelten nicht die Normen des Kirchensteuerrechtes, sondern des allgemeinen Steuerrechtes, allerrdings verbunden mit den Beschränkungen, welche die Zweckgebundenheit der betreffenden Steuereinnahmen mit sich bringt. Diese strikte Einschränkung des Begriffes der Kultussteuer auf die von kirchlichen Verbänden erhobenen Steuern hindert nicht, daß das Verbot von Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung, von Andersgläubigen Steuern zu Kultuszwekken zu erheben, auch auf die von weltlichen Gemeinwesen erhobenen Steuern mit kirchlicher Zweckbestimmung angewandt werde. Wir sahen unter Ziffer 1, daß die Bundesverfassung nicht von »Kultussteuern« spricht, sondern allgemein von »Steuern zu Kultuszwecken«. Die Einschränkung hindert ferner nicht, daß der Bezug der Kirchensteuer durch weltliche Behörden erfolgt. Diese Mitwirkung weltlicher Behörden bildet ein Ueberbleibsel aus der Zeit, wo staatliche und kirchliche Verwaltung nicht getrennt waren. Sie ist z. T. notwendig, z. B. zur zwangsweisen Vollstreckung, z. T. nur fakultativ, z. B. zur Veranlagung und Erhebung der Steuern. Die

---

[10] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 2 f.
[11] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 573.

Mitwirkung erfolgt immer hilfsweise, aus Auftrag, nie als eigentliche staatliche Funktion[12].

5. Jedes mit Besteuerungsrecht ausgestattete Gemeinwesen ist damit zugleich als öffentlichrechtlich anerkannt. Umgekehrt besitzt nicht jedes öffentlichrechtliche Gemeinwesen das Besteuerungsrecht. Dieses muß speziell *verliehen* werden. Im staatlichen Steuerrecht können wir originäre und abgeleitete Steuerhoheit unterscheiden, im Kirchensteuerrecht gibt es kein originäres Besteuerungsrecht. Daran kann nichts ändern, daß die katholische Kirche im CIC das Besteuerungsrecht (can. 1496)[13] ebenso wie die allgemeine Rechtspersönlichkeit und Vermögensfähigkeit als ein ihr eigenes, originäres Recht bezeichnet; denn alle diese Rechte können nur bestehen kraft einer Zwangsgewalt, die aber im modernen Staat originär nur diesem zusteht. Jedes kirchliche Besteuerungsrecht ist somit abgeleitet.

Zuständig zur Verleihung der Steuerhoheit ist nur der Staat. Bloß die weitere Ausgestaltung des Steuerrechtes kann Sache der kirchlichen Verbände sein[14]. Die Verleihung geschieht ausdrücklich durch Verfassungs- oder Gesetzesbestimmungen, oder aber durch stillschweigende Anerkennung, z. B. durch langjährige Duldung einer kirchlichen Besteuerung.

6. Auch die Kirchensteuer wird kraft der *Gebietshoheit* des Gemeinwesens erhoben. Eine Steuerhoheit ohne Gebietshoheit ist undenkbar, denn nur sie rechtfertigt und ermöglicht praktisch die sonst voraussetzungslose Erhebung einer Steuer. Daraus ergibt sich für die kirchlichen Verbände die schwerwiegende Einschränkung der Besteuerungsfähigkeit auf diejenigen Gemeinwesen, die nicht bloß als öffentlichrechtliche anerkannt sind, sondern ferner die Gebietshoheit über ein bestimmtes Territorium besitzen. Der Kirche, besonders der katholischen, war ursprünglich die Bindung an ein Territorium fremd. Die einzelnen Pfarreien bildeten trotz räumlicher Abgrenzung nur kirchliche Verwaltungsbezirke der an sich an keine Grenzen gebundenen Gesamtkirche. Bevor deshalb der Kirche das staatliche

[12] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 519. Eine Ausnahme bildet die Regelung im neuen bernischen Kirchensteuerdekret vom 16. Nov. 1939. Vgl. S. 140 mit Anmerkung 1.

[13] »Die Kirche hat das Recht — unabhängig von der staatlichen Gewalt —, von den Gläubigen die Leistungen zu verlangen, die für die Befriedigung der Bedürfnisse des Gottesdienstes, des standesgemäßen Unterhaltes der Geistlichen und andern Kirchendiener und für die übrigen ihr eigentümlichen Zwecke erforderlich sind.«

[14] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 528, und Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 71.

Steuersystem zur Verfügung gestellt werden konnte, mußten die kirchlichen Gebilde eines bestimmten Territoriums zu rechtlichen Gemeinwesen zusammengefaßt werden, um ihnen auf diese Weise die Gebietshoheit und damit die Steuerhoheit übertragen zu können.

Der Beschränkung der Besteuerungsfähigkeit auf kirchliche Gemeinwesen mit Gebietshoheit entspricht, daß kirchliche Steuern nur von den dieser Gebietshoheit Unterworfenen erhoben werden können. Auch hier muß die *steuerrechtliche Zugehörigkeit* vorhanden sein[15]. Aus diesem Gewaltverhältnis, das scheinbar mit dem kirchlichen Wesen im Widerspruch steht, ergibt sich allein die für eine Steuer notwendige Realisierbarkeit. Alle nicht erzwingbaren kirchlichen Beiträge fallen nicht unter die Kirchensteuern.

7. Kultussteuern können nur von *Konfessionsangehörigen* erhoben werden. Darin liegt ein der allgemeinen Steuer unbekanntes persönliches Erfordernis. Diese kennt als notwendige Eigenschaft des Steuersubjektes allgemein nur dessen Rechtsfähigkeit, da diese allein die Verwirklichung der Besteuerung ermöglicht. Sonst herrscht grundsätzlich das Prinzip der Allgemeinheit, d. h. der Heranziehung aller der Gebietshoheit Unterworfenen[16]. In diesem Sinn ist somit eine bloße Uebertragung des staatlichen Steuersystems auf die Kultussteuern nicht möglich. Genau, wie das Besteuerungsrecht bei der Kultussteuer als kirchliche Funktion auf kirchliche Verbände beschränkt ist, kann auch die kirchliche Steuerpflicht nur eine rein kirchliche, nur im Wirkungskreis der Kirche wirksame, nur der Kirche gegenüber bestehende und darum nur ihren Angehörigen obliegende Pflicht darstellen[17].

8. Die Kultussteuern dienen der *Deckung des finanziellen Bedarfes des besteuernden Kultusverbandes.* Die Steuer darf nur so lange und in dem Umfange erhoben werden, als ein Bedarf vorliegt. Die Aufwendungen der Gegenwart sollen auch von den gegenwärtig vor-

---

[15] Wie wir in § 11, S. 102 ff. sehen werden, genügt bei den Kultussteuern, im Gegensatz zu den allgemeinen staatlichen Steuern, nur die persönliche, nicht auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Begründung einer Steuerpflicht. Diese, im positiven Recht meist mißachtete Einschränkung ergibt sich aus der rechtlichen Natur der kirchlichen Verbände.

[16] Dabei ist jedoch zu beachten, daß dieses Prinzip der Allgemeinheit, entgegen der Meinung vieler Autoren, nicht ein Begriffsmerkmal ist, indem auch eine nur von gewissen besonders bestimmten Volksklassen oder Individuen erhobene Abgabe doch eine Steuer im Rechtssinne bleibt. Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 1. Die Allgemeinheit ist nur eine Forderung der modernen Steuerpolitik, nicht aber eine Notwendigkeit des rechtlichen Steuerbegriffes.

[17] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 535.

handenen Verbandsmitgliedern getragen werden. Eine Aeufnung von Kirchengut durch Erhebung von Steuern über den gegenwärtigen Bedarf hinaus ist mit dem Begriff einer Steuer unvereinbar. Daraus ergibt sich, daß die Kirchensteuer grundsätzlich nicht ständig sein kann. Feste kirchliche Beiträge, die unabhängig vom jeweiligen Finanzbedarf geleistet werden, sind somit keine Steuern. Natürlich kann bei gleichem Finanzbedarf auch die Steuer während längerer Zeit unverändert bleiben und damit als »fester« Betrag erscheinen, doch liegt darin eine zufällige, nicht juristisch bedingte Eigenschaft.

Der Beschränkung des Besteuerungsrechtes auf kirchliche Gemeinwesen entspricht, daß Kirchensteuern nur für kirchliche Zwecke erhoben werden dürfen. Diese können sämtliche Aufwendungen des Gemeinwesens umfassen, oder aber durch die positive Gesetzgebung, meist anläßlich der Delegation der Steuerhoheit, auf bestimmte Zwecke beschränkt sein, z. B. auf die Auslagen für den eigentlichen Kultus unter Ausschluß des Schulwesens, Armenwesens usw. Der Verwendungszweck kann und darf vor der Steuererhebung feststehen, braucht es aber nicht. Dieser u. U. beschränkte Finanzbedarf bildet den Steuerbedarf, d. h. denjenigen Teil des allgemeinen Bedarfes, der durch Steuern gedeckt werden kann.

Ob die Subsidiarität der Kultussteuern gegenüber den übrigen Einnahmequellen vorliegt oder nicht, ist ebenfalls auf Grund der positiven Rechtsordnung zu entscheiden. Sie bildet jedenfalls kein Merkmal zur Abgrenzung gegenüber andern kirchlichen Abgaben.

9. Ein wesentliches Merkmal auch für den Begriff der Kultussteuern ist deren *Voraussetzungslosigkeit*. Die Kultussteuern werden nicht erhoben auf Grund einer Gegenleistung oder eines dem Steuerzahler gewährten Vorteiles, sondern einzig und allein auf Grund der Konfessionsangehörigkeit des Pflichtigen und seiner steuerrechtlichen Zugehörigkeit zum besteuernden Gemeinwesen. Somit sind sämtliche kirchlichen Abgaben auszuscheiden, die ein Entgelt für Leistungen der Kirche darstellen (z. B. Stolgebühren), oder einen Ausgleich für gewährte Vorteile. Gemengsteuern sind im Gebiete des Kultussteuerrechtes keine anzutreffen, weshalb die Unterscheidung gegenüber andern kirchlichen Abgaben keine großen Schwierigkeiten bereitet.

* * *

Andere als die bis dahin genannten *Wesensmomente* der Kultussteuern gibt es nicht. Weitere Merkmale dienen höchstens der Unterscheidung verschiedener Arten von Kultussteuern. Unwesentlich für

den Begriff der Kirchensteuer ist z. B., ob sie einem allgemeinen oder einem speziellen kirchlichen Zweck dient, ob sie selbständig erhoben wird oder als Zuschlag zu einer andern, weltlichen Steuer, ob sie von kirchlichen Organen erhoben wird oder auftragsweise durch staatliche Behörden, ob sie den Pflichtigen unmittelbar oder aber mittelbar (in Form der Verteilung auf niedrigere Verbände) auferlegt wird.

Giese gelangt, nicht von der Definition der allgemeinen Steuer- sondern vom Oberbegriff der kirchlichen Beiträge herkommend, zu einer Begriffsbestimmung der Kirchensteuern, die sich von der unsern zwar in der Ausdrucksweise unterscheidet, materiell jedoch genau dieselbe Bedeutung hat. Sie sei zum Schluß der Vollständigkeit halber ebenfalls angeführt:

»Kirchensteuern sind die an kirchliche Verbände von ihren Verbandsangehörigen kraft der Verbandsangehörigkeit für kirchliche Zwecke unentgeltlich zu entrichtenden, unständigen, geldlichen Zwangsbeiträge«[18].

§ 3. Das Verhältnis der Kultussteuer zur Steuer überhaupt.

Die allgemeine staatliche Steuer und die Kultussteuer verhalten sich zu einander wie zwei sich schneidende Kreise. Die beiden Kreisen gemeinsame Fläche entspricht den gemeinsamen Merkmalen, die zwei restlichen Flächen entsprechen den unterscheidenden. Die gemeinsamen Merkmale überwiegen die unterscheidenden, doch bilden gerade die letzern die juristisch interessanten Momente, da für die erstern die Grundsätze des allgemeinen staatlichen Steuerrechts auch in bezug auf die Kultussteuern ohne weiteres angewandt werden können.

I. Gemeinsame Begriffsmomente.

a) Beide Steuern bezwecken die *Deckung des Finanzbedarfes* des besteuernden Gemeinwesens. Daß die Kirchensteuer nur der Deckung eines kirchlichen Bedarfes dient, ergibt sich automatisch aus der Beschränkung der Besteuerungsfähigkeit auf kirchliche Verbände, kann

[18] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 567.

also nicht als gesondertes Unterscheidungsmerkmal herangezogen werden.

Dabei darf der »kirchliche Bedarf« nicht zu eng aufgefaßt werden. Er umfaßt, wenn nicht bei Anlaß der Delegation der Steuerhoheit eine ausdrückliche Beschränkung vorgesehen ist, nicht bloß die Aufwendungen für den eigentlichen Kultus, sondern auch diejenigen für die gemischten Angelegenheiten, die je nach den besondern Verhältnissen in den einzelnen Kantonen im Aufgabenkreis der kirchlichen Verbände blieben, wie z. B. die Armenpflege oder das Schulwesen. Die Abgrenzung der staatlichen und kirchlichen Aufgaben ist heute in der Schweiz überall so klar durchgeführt, daß in bezug auf den staatlichen oder kirchlichen Charakter des Gemeinwesens und damit auf den Charakter einer von ihm erhobenen Steuer kein Zweifel bestehen kann[1].

b) Beide Steuern sind *Geldleistungen.*

c) Sowohl die allgemeine Steuerhoheit als die Kirchensteuerhoheit bilden einen Ausfluß der *Gebietshoheit.* Dementsprechend erfordern grundsätzlich auch beide Steuerarten zur Begründung einer Steuerpflicht die steuerrechtliche Zugehörigkeit[2]. Allerdings genügt diese allein nicht, sondern die Kultussteuerpflicht verlangt eine speziell persönliche Zugehörigkeit und ferner als besondere Eigenschaft die Konfessionsangehörigkeit. Von beiden wird unter Ziffer II beiden Unterscheidungsmerkmalen und im einzelnen in den §§ 11 und 12 die Rede sein[3].

Die Kirchensteuerhoheit ist immer eine abgeleitete, doch kann auch die allgemeine Steuerhoheit ebensogut abgeleitet wie originär sein. Ein qualitatives Unterscheidungsmerkmal können wir deshalb nicht daraus entnehmen.

d) Das Merkmal der *Voraussetzungslosigkeit* trifft ebenfalls für beide Steuern zu. Man muß sich besonders auch bei der Kirchensteuer vom Gedanken lösen, daß eigentlich doch die Steuer einen Entgelt bilde für die von der Kirche ausgeübte Tätigkeit. Mag dies auch die Steuer ethisch rechtfertigen, so ist es doch kein Rechtsgrund für die Steuerpflicht. Diese beruht einzig auf dem öffentlichrechtlichen Gewaltverhältnis zwischen dem Kultusverband und dessen Angehörigen.

---

[1] Vgl. § 2 B, Ziffer 7, sowie über die gemischten Angelegenheiten Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 191 ff.

[2] Vgl. § 11, S. 77 ff.

[3] Vgl. S. 31, 77 und 82.

II. Unterscheidende Merkmale.

Sie enthalten diejenigen Momente der Kultussteuern, die noch nicht in dem Maße abgeklärt sind, wie es die Praxis verlangt.

Die Kultussteuern unterscheiden sich von den allgemeinen staatlichen Steuern durch folgende Hauptmerkmale:

1. Sie können nur von kirchlichen Gemeinwesen erhoben werden.
2. Steuerpflichtig können nur natürliche Personen sein.
3. Zur Begründung einer Steuerpflicht genügt nur die persönliche, nicht auch die wirtschaftliche steuerrechtliche Zugehörigkeit.
4. Die Steuerpflicht setzt beim Steuersubjekt als besondere Eigenschaft die Konfessionsangehörigkeit voraus.

Die Ziffern 2—4 beziehen sich speziell auf das Steuersubjekt. Wir werden sie daher in den §§ 10—12 im einzelnen behandeln. Hier ist dagegen noch das unter Ziffer 1 genannte Merkmal näher zu untersuchen.

* * *

Wir wiederholen, daß nach dem besteuernden Gemeinwesen sich die *Kultussteuern* dadurch von den allgemeinen staatlichen Steuern unterscheiden, daß sie nur von *kirchlichen Verbänden erhoben werden können.* Nur für sie wurde ein spezielles, allerdings dem staatlichen System nachgebildetes Kirchensteuerrecht geschaffen. Das staatliche Steuerrecht blieb davon auch dann unberührt, wenn die Erträgnisse der staatlichen Steuern zum Teil für kirchliche Zwecke verwendet wurden. Es handelt sich dabei trotzdem nicht um eigentliche Kultussteuern. Primäres Unterscheidungsmerkmal für die juristische Natur einer Steuer ist grundsätzlich nicht deren Zweck, sondern der Charakter des die Steuer erhebenden Gemeinwesens. Danach unterscheiden wir z. B. auch die Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern und wenden je nachdem eidgenössisches, kantonales oder — im Rahmen der Gemeindeautonomie — kommunales Recht an, ohne auf die Verwendung der Steuererträgnisse Rücksicht zu nehmen. Selbst bei den eigentlichen Zwecksteuern hat die Zwecksetzung keinen unmittelbaren Einfluß auf die Eigenart einer Steuer, indem die Zweckgebundenheit der Steuererträgnisse nur die Verfügungskompetenz der mit der Disposition über die Finanzmittel des Gemeinwesens betrauten Behörde einschränkt[4]. Sie betrifft —

[4] Vgl. Blumenstein, »Gebundene Staatseinnahmen«, Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bd. 11, S. 289 ff.

wenn sie auch bei der Einführung der Steuer von großer Bedeutung sein kann — mehr die Finanzverwaltung als die innere Struktur der Steuer und kann jedenfalls nicht als Merkmal zur rechtlichen Unterscheidung von andern Steuern herangezogen werden.

Auch die Bezeichnung einer Steuer hat keine juristische Bedeutung, erfolgt sie doch ohne bestimmte Regel bald nach dem besteuernden Gemeinwesen (z. B. »Bundes-, Kantons- oder Gemeindesteuern«), bald nach dem Zweck (z. B. »Schul- oder Armensteuern«), bald nach dem Steuersubjekt (z. B. »Ledigensteuer, AG-Steuern«) oder nach dem Steuerobjekt (z. B. »Vermögens- oder Einkommensteuer« etc.).

Wenn wir somit die für die Kirchensteuern geltenden Normen festlegen wollen, müssen wir unsere Untersuchungen auf diejenigen Steuern beschränken, die von kirchlichen Verbänden erhoben werden, denn nur für sie können die Normen nachher strikte angewandt werden. Für alle andern, ebenfalls Kultuszwecken dienenden, aber von weltlichen Verbänden erhobenen Steuern gilt ausschließlich das staatliche Steuerrecht, allerdings unter Vorbehalt des Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung, sofern dessen spezielle Voraussetzungen vorliegen[5]. Die Erhebung einer Kirchensteuer stellt sich dar als eine rein kirchliche Verwaltungsfunktion, die als solche nur von kirchlichen Verbänden ausgeübt werden kann[6].

* * *

Welches sind nun diese kirchlichen Verbände, die zur Erhebung von eigentlichen Kirchensteuern in Betracht fallen, und wodurch unterscheiden sie sich von den staatlichen Gemeinwesen, deren Steuern auch dann keine Kultussteuern sind, wenn ihre Erträgnisse kirchlichen Zwecken dienen?

Allgemeine staatliche Gemeinwesen (frz. corporations publiques, in der Schweiz der Bund, die Kantone und die Einwohner- oder politischen Gemeinden) sind die autonomen öffentlichrechtlichen Personenverbände oder Korporationen, die einen Teil der staatlichen Organisation ausmachen und die allgemeine staatliche Zwecke

---

[5] Vgl. § 2 B, Ziffer 1 und 4, sowie die §§ 14—16. Auf den Ausnahmefall im Kt. Bern haben wir schon in § 2, Anmerkung 12 aufmerksam gemacht. Er vermag den allgemeinen Grundsatz nicht zu beeinträchtigen, sondern kann im Sinne einer »aktiven Steuersubstitution« eher als Bestätigung unserer Auffassung herangezogen werden. Vgl. auch S. 140, Anm. 1.

[6] Vgl. Giese, S. 573.

verfolgen, wie wir sie z. B. in Art. 2 der Bundesverfassung erwähnt finden: »Behauptung der Unabhängigkeit des Vaterlandes gegen außen, Handhabung von Ruhe und Ordnung im Innern, Schutz der Freiheit und der Rechte der Eidgenossen und Förderung ihrer gemeinsamen Wohlfahrt«[7].

Demgegenüber sind die Kultusverbände die Personenverbände, die Menschen zur gemeinsamen Ausübung des ihrem Bekenntnis entsprechenden Kultus vereinigen[8]. Als speziell »kirchliche« Verbände erscheinen sie uns nach Lampert[9] dann, wenn »sie sich die Pflege der von Christus gesetzten Lehre und die Verwaltung der christlichen Heilsmittel zum Zwecke setzen«. Ihr Zweck bezieht sich also in erster Linie nicht auf die Beziehungen der Menschen unter sich, sondern zu dem in der gemeinsamen Konfession anerkannten höhern, übernatürlichen Wesen. Nur subsidiär verfolgen auch sie Zwecke, die mit denjenigen des Staates zusammenfallen können, indem auch sie die Verhältnisse der einzelnen Menschen zueinander zu beeinflussen vermögen.

Praktisch bereitet die Unterscheidung in der Schweiz keine großen Schwierigkeiten, seitdem sich der Staat grundsätzlich vom Staatskirchentum gelöst hat und als solcher konfessionslos geworden ist. Eine eigentliche Vermischung staatlicher und kirchlicher Gemeinwesen besteht auch da nicht, wo die Kantone eine bestimmte Konfession als die Konfession ihres Staates bezeichnen. Meistens sind die Kirchgemeinden von den politischen Gemeinden sauber getrennt, haben einen eigenen kirchlichen Aufgabenkreis und eine spezielle Vermögensverwaltung, so daß über ihren »kirchlichen« Charakter kein Zweifel möglich ist. Wo dagegen, wie in den Kantonen Uri, Schwyz, Obwalden, Waadt, Wallis, Neuenburg und Genf grundsätzlich das Prinzip der Einheitsgemeinde herrscht, d. h. wenigstens keine Kirchgemeinden ausgeschieden sind, machen die kirchlichen

---

[7] Diesem Artikel wie überhaupt jeder Zwecksetzung eines Staates kommt allerdings keine praktisch-rechtliche Bedeutung zu. Vgl. Burckhardt, Kommentar zur schweiz. Bundesverfassung, Art. 2. Der Zweck eines Staates spielt nur bei dessen Entstehung eine Rolle, nachher besteht er als gegebene Tatsache. Zur Unterscheidung gegenüber den kirchlichen Verbänden muß jedoch der Zweck doch wieder herangezogen werden, denn wie das Wesen der Kirche an sich auch nicht in ihrer rechtlichen Erscheinungsform liegt, so kann auch der Staat in seinem Wesen noch weniger durch das Recht erkannt werden, das erst durch ihn geschaffen wird.

[8] Vgl. Hafter, Personenrecht, N. 8 zu Art. 59 und Egger, Personenrecht, N. 20 zu Art. 59.

[9] Vgl. Lampert, Die kirchlichen Stiftungen, Anstalten und Körperschaften, S. 28.

Aufgaben so wenig des gesamten Tätigkeitsbereiches aus, daß von einem »kirchlichen« Gemeinwesen niemals gesprochen werden könnte.

Im Hinblick auf die Fähigkeit, Steuern zu erheben, müssen wir ferner beachten, daß gemäß unsern Ausführungen in § 2 nur die als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannten Gemeinwesen in Frage kommen. Der innere Grund einer solchen Anerkennung liegt einerseits in der historischen Entwicklung des Verhältnisses zwischen Staat und Kirche, andererseits darin, daß der Staat die Bedeutung des Verbandes als die Ordnung privater Interessen überragend bewertet[10]. In der Schweiz treffen diese Voraussetzungen nur für speziell kirchliche Verbände zu, woraus sich deren besondere juristische Auszeichnung gegenüber andern Kultusverbänden erklärt, trotzdem sie mit den Grundsätzen der religiösen Indifferenz des modernen liberalen Staates eigentlich nicht übereinzustimmen scheint.

Endlich können wir eine Besonderheit der kirchlichen Steuerverbände der Schweiz aus der Tatsache entnehmen, daß auch ihnen die Steuerhoheit speziell verliehen werden muß[11]. Zu dieser Verleihung sind nur die Kantone zuständig, so daß notwendigerweise die Verbände nur innerhalb der einzelnen Kantonsgrenzen existieren können. Der Bund besitzt zwar ebenfalls originäre Steuerhoheit — im Rahmen seiner verfassungsmäßigen Zuständigkeit — doch fehlt ihm die Kirchenhoheit, welche die rechtliche Stellung der einzelnen Religionsgenossenschaften gemäß ihrer historischen Entwicklung und Bedeutung für das Staatsleben abzustufen vermöchte[12]. Er beschränkt sich in der Bundesverfassung darauf, die Religionsfreiheit der Bürger zu gewährleisten. Er schützt dadurch auch die genossenschaftliche Ausübung des Kultus, jedoch ohne jeden Unterschied der Konfession oder der privat- oder öffentlichrechtlichen Stellung. Die Kirchenhoheit blieb den Kantonen, nur sie können — gestützt auf die historische Gegebenheit ihres früheren Staatskirchentums — die kirchlichen Verbände als öffentlichrechtliche Korporationen anerkennen und sie mit der Steuerhoheit und andern Privilegien ausstatten, beides selbstverständlich nur für den Bereich ihres Territoriums.

* * *

---

[10] Vgl. Lampert, Die kirchlichen Stiftungen, Anstalten und Körperschaften, S. 18.

[11] Vgl. § 2, S. 26.

[12] Vgl. Fleiner, Bundesstaatsrecht, S. 351.

Wir gelangen zum Resultat, daß in der Schweiz zur Erhebung von eigentlichen Kultussteuern nur kantonal begrenzte, speziell kirchliche Verbände in Betracht fallen, die durch das kantonale Recht als öffentliche Korporationen anerkannt und mit Steuerhoheit ausgestattet sind.

Nach dem positiven Recht sind dies vor allem die Kirchgemeinden, ferner in einzelnen Kantonen auch die landeskirchlichen Verbände.

Die Kirchgemeinden sind die nach dem Muster der politischen Gemeinden organisierten öffentlichrechtlichen Verbände der Konfessionsangehörigen eines bestimmten Gebietes[13].

In der protestantischen Kirche ergab sich die Organisation aus dem ihr eigenen grundlegenden Gemeindeprinzip. Es bedurfte nur noch der saubern Trennung von den politischen Gemeinden und der formellen Anerkennung als öffentlichrechtliche Korporation.

Der katholischen Kirche dagegen war der Begriff der Kirchgemeinde als einer mit juristischer Persönlichkeit ausgestatteten Korporation der Pfarrangehörigen fremd.

Pfarrei bedeutet im kanonischen Recht räumlich den Seelsorgebezirk, dessen Einwohner von der kirchlichen Behörde einer bestimmten Pfarrei zugewiesen sind, persönlich die Gesamtheit der Pfarrangehörigen, der Parochiani. Auch so entsteht ein kirchlicher Verband, aber nicht korporativer, sondern anstaltlicher Natur. Träger aller Rechte ist die juristische Person der Pfarrkirche, d. h. der lokale Kirchenorganismus, und nicht etwa der korporative Zusammenschluß der Kirchgenossen. Zur Schaffung einer für die Steuererhebung fähigen Organisation bedurfte es deshalb eines besondern Aktes: die moderne Staatsgesetzgebung organisierte die ortsansässigen Konfessionsgenossen korporativ als Kirchgemeinden und stattete sie mit öffentlichrechtlicher Persönlichkeit und Steuerhoheit aus[14].

Derartige Kirchgemeinden bestehen in allen Kantonen außer in denjenigen der französischen Schweiz, wo das Kirchenwesen Sache der politischen Gemeinden ist, soweit nicht entweder vollständige Trennung zwischen Staat und Kirche besteht wie in Genf, oder ein-

---

[13] Vgl. Giese, S. 505, Lampert, Kirchliche Stiftungen, Anstalten und Körperschaften, S. 37 ff., derselbe, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. I, S. 23, 283 ff., 304 ff., 307, Bd. II, S. 19 ff., 521 f. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, Bd. I, S. 72 f.

[14] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. I, S. 304 ff., derselbe, Kirchliche Stiftungen, Anstalten und Körperschaften, S. 37 f.

zelne Teile der Kirche sich als »Eglise libre« privatrechtlich selbständig oragnisiert haben, in welchen Fällen natürlich ein Besteuerungsrecht nicht in Frage kommt. In der deutschen Schweiz bestehen, seitdem sich der Staat vom alten Staatskirchentum losgelöst hat, meist Kirchgemeinden sowohl katholischer als protestantischer Konfession, seit 1870 (Verkündung der Unfehlbarkeit des Papstes am Vatikanischen Konzil vom 18. Juli 1870) in einzelnen Kantonen ferner christkatholische Gemeinden. Bloß katholische Gemeinden kennen die Kantone Schwyz und Tessin, nur evangelische Gemeinden die Kantone Appenzell A.-Rh. sowie Obwalden, da dort das katholische Kirchenwesen von den Einwohnergemeinden besorgt wird. Besonders zu erwähnen ist Basel-Stadt, wo die evangelische und die christkatholische Kirche als Ganzes mit dem Besteuerungsrecht ausgestattet sind und nicht die bloße Verwaltungsbezirke bildenden Gemeinden, wo ferner die katholische Kirche nicht als öffentlichrechtliche Korporation anerkannt ist und daher die Steuerhoheit nicht besitzt. Das Verhältnis in Basel-Stadt wird oft als Trennung von Staat und Kirche bezeichnet, was jedoch streng juristisch nur zutrifft, wenn die Kirchen rein privatrechtlich organisiert sind. Das ist aber in Basel-Stadt nur in bezug auf die katholische Kirche der Fall.

Die Landeskirchen[15] sind die — in den evangelischen und paritätischen Kantonen — als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannten Gesamtkirchenverbände. Sie gingen hervor aus dem alten System des Staatskirchentums, blieben jedoch nicht mehr grundsätzlich auf eine bestimmte, vom Staat allein anerkannte Konfession beschränkt, sondern wurden zur rechtlichen Form aller jener Religionsgenossenschaften, die eine gewisse Bedeutung erlangt hatten. In den katholischen Kantonen wurde die katholische Kirche mit Rücksicht auf ihre eigene hierarchisch-selbständige Gliederung nicht als Landeskirche organisiert.

Im Gegensatz zu den Kirchgemeinden besitzen die Landeskirchen nur ausnahmsweise die Steuerhoheit. Zwar wird ihnen in einigen Kantonen das Recht zugestanden, von den ihnen angehörenden Kirchgemeinden Beiträge für die sog. »Zentralkasse« zu verlangen, wofür oft die Bezeichnung »Zentralsteuer« oder »kantonale Kirchensteuer« verwendet wird[16]. Allein eine eigentliche Steuer liegt u. E.

---

[15] Vgl. Lampert, Kirchliche Stiftungen, Anstalten und Körperschaften, S. 30, derselbe, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. I, S. 283, Bd. II, S. 6 f. und 522 f.
[16] Vgl. z. B. die Kantone St. Gallen, Graubünden, Bern und Thurgau.

nur dann vor, wenn die Verteilung des Finanzbedarfes auf die Kirchgemeinden lediglich die Form zur Erhebung einer Steuer von den Konfessionsangehörigen des Kantons bedeutet, nicht aber dann, wenn die Leistungen an die Landeskirche bloß den Sinn eines Finanzausgleiches zwischen Unter- und Oberverband haben[17]. Der Charakter derartiger Beiträge ist im Einzelfall zu untersuchen. Hierzu kann als Unterscheidungsmerkmal die Art der Mittel herangezogen werden, woraus die Kirchgemeinden die Beiträge an den landeskirchlichen Verband bezahlen. Ist die Gemeinde gezwungen, dafür von ihren Angehörigen Steuern zu erheben, wird auch ihr Beitrag den Charakter einer Steuer haben, steht es ihr dagegen frei, aus welchen Einkünften sie den Beitrag decken will, kann nicht von einer Steuer gesprochen werden.

Es erhebt sich dabei die Frage, ob überhaupt die landeskirchlichen Verbände den einzelnen Konfessionsangehörigen gegenüber die Steuerhoheit besitzen können. Hiezu ist eine direkte Rechtsbeziehung notwendig, die sich nur aus der direkten Gebietshoheit herleiten läßt. Wir können diese Frage in allen Fällen, wo überhaupt eine Landeskirche besteht, bejahen; denn wenn auch bei der evangelischen Kirche die Kirchgemeinden die religiöse Grundlage der kirchlichen Verbände überhaupt bilden, so sind doch die Konfessionsangehörigen nicht bloß Mitglieder der Kirchgemeinde, sondern vor allem Mitglieder der kantonalen Landeskirche, deren Gebietshoheit sie unterstehen. Dies äußert sich z. B. auch darin, daß der Ausritt aus der »Kirche« immer gleichzeitig aus der Kirchgemeinde und aus der Landeskirche erfolgen muß, um rechtsgültig zu sein (vgl. § 12, S. 88).

Andere kirchliche Verbände mit Steuerhoheit kennen wir in der Schweiz nicht. Besonders ist für die katholischen Oberverbände, die Diözesen, infolge ihres überkantonalen Bereiches eine Verleihung des Besteuerungsrechtes praktisch unmöglich. Die Deckung ihres Finanzbedarfes geschieht auf anderem Wege nach inner-kirchlicher Regelung.

---

[17] Vgl. Giese, deutsches Kirchensteuerrecht, S. 556 und 576, Hensel, Steuerrecht, S. 22, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Art. Finanzausgleich, Bd. III, S. 1023.

2. Kapitel.

DAS KULTUSSTEUERSUBJEKT.

1. Abschnitt.

Das Steuerrechtsverhältnis und seine Begründung.

§ 4. Das Steuerrechtsverhältnis im allgemeinen Steuerrecht.

Die Beziehungen zwischen dem steuerfordernden Gemeinwesen und den der Gebietshoheit dieses Gemeinwesens unterworfenen Steuerpflichtigen bilden den Inhalt des sogenannten Steuerverhältnisses. Im modernen Verfassungsstaat ist das Steuerverhältnis ein *Rechtsverhältnis*[1]. Die wachsenden finanziellen Bedürfnisse des Staates mit den daraus resultierenden erhöhten Steuerforderungen, sowie die neuen Grundsätze der »gesetzmäßigen Verwaltung«[2] verlangten, daß der früher nach rein wirtschaftlichen und fiskalischen Gesichtspunkten vollzogene Eingriff in das Eigentum des einzelnen Bürgers nun in gesetzliche Normen gekleidet und das freie Ermessen der Steuerbehörden möglichst ausgeschaltet wurde. Die Steuer wird zwar immer noch kraft der Gebietshoheit erhoben, also einer tatsächlichen Herrschaft, einer Zwangsgewalt des Staates gegenüber dem ihm Unterworfenen, doch stehen ihr nun gewisse Rechte des einzelnen Bürgers gegenüber, die oft ausdrücklich in der Weise verfassungsmäßig festgelegt werden, daß jede Steuererhebung vom Bestehen einer sie ausdrücklich gestattenden Gesetzesvorschrift abhängig gemacht wird. Damit wird das Steuerverhältnis zum Rechtsverhältnis, und der ehemalige Zwangscharakter zeigt sich nur noch in der Vollstreckung der — auf gesetzlichem Wege entstandenen und

---

[1] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 14 ff., Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bd. I, S. 331 f., Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, S. 421, Hensel, Steuerrecht, S. 56 ff., Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, S. 64 ff.

[2] Vgl. Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, S. 130 ff.

festgestellten — Steuerforderung. Nach Mayer[3] zeigt sich im Steuerverhältnis sogar eine besonders ausgeprägte Gesetzmäßigkeit, indem das Gesetz weniger leicht durch eine bloße Verordnung ersetzt werden kann als im übrigen Verwaltungsrecht. Einzig das formelle Steuerrecht wird oft auf dem Wege der Vollziehungsverordnung geregelt.

Subjekte des Steuerrechtsverhältnisses sind auf der aktiven Seite das mit originärer oder abgeleiteter Steuerhoheit ausgestattete Gemeinwesen, auf der passiven Seite das zur Leistung der Steuer verpflichtete Individuum.

a) Die Stellung des Gemeinwesens, dem der Anspruch auf die Steuerleistung zusteht, entspricht der Stellung eines Gläubigers. Wir treffen denn auch bei einigen Autoren den Ausdruck »Steuergläubiger«[4]. Andere lehnen diese Bezeichnung ab, weil darin das tatsächlich doch bestehende öffentlichrechtliche Gewaltverhältnis des Gemeinwesens gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht zum Ausdruck kommt[5]. Es liegt darin nicht nur eine terminologische Verschiedenheit, sondern eine Kennzeichnung der Stellung des Gemeinwesens im Steuerverhältnis. Im Wort »Gläubiger« kommt die Analogie zum privatrechtlichen Gläubiger- und Schuldnerverhältnis zum Ausdruck im Sinne einer grundsätzlichen Gleichberechtigung. Wohl ist die zur Begründung einer Steuerforderung notwendige Normsetzung, deren Verwirklichung und Durchsetzung einzig Sache des Gemeinwesens selbst, doch bürgt die Trennung der die einzelnen Gebiete ausführenden Behörden dafür, daß das »Rechtsverhältnis« nicht nur ein leeres Wort ist, sondern auch praktische Bedeutung hat, daß somit auch die Bezeichnung »Steuergläubiger« eine gewisse Berechtigung hat. Immerhin können durch Anwendung des Ausdruckes »steuerforderndes Gemeinwesen« oder im Einzelfall durch dessen offizielle Nennung Mißverständnisse vermieden werden.

Die rechtliche Grundlage des Forderungsrechtes des Gemeinwesens bildet die Steuerhoheit[6], über die wir schon in § 2, S. 22, gesprochen haben. Sie ist ein sachlich abgegrenzter Teil der Gebietshoheit und kommt daher originär nur dem Staate zu. Ob sie auf dem Wege der Delegation an untergeordnete öffentlichrechtliche Verbände übertragen wurde, ist eine Frage des positiven Staatsrechtes. Dabei kann

---

[3] Vgl. Mayer, deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, S. 332.
[4] Vgl. Hensel, Steuerrecht, S. 15, Anmerkung 1.
[5] Vgl. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechtes, Bd. I, S. 7 und 87.
[6] von Mayer (deutsches Verwaltungsrecht, S. 330 ff.) als »Finanzgewalt« bezeichnet, von Hensel (Steuerrecht) als »Besteuerungsrecht«.

die Delegation eine ausdrückliche sein durch entsprechende Bestimmungen in der Verfassung oder in einem Gesetz, oder aber eine stillschweigende bei Anlaß der Anerkennung als öffentlichrechtliche Korporation, indem das Besteuerungsrecht als darin enthalten betrachtet wird. Ob dies der Fall ist, muß im Einzelfall untersucht werden. Die bisherige tatsächliche Erhebung von Steuern, sowie die Frage, ob die Verleihung öffentlichrechtlicher Persönlichkeit ohne Ausstattung mit den nötigen finanziellen Hilfsmitteln überhaupt einen Sinn hätte, sind dabei zu berücksichtigen[7]. Immerhin ist daran festzuhalten, daß die öffentliche Rechtspersönlichkeit an sich die Steuerhoheit nicht enthält.

Im übrigen verweisen wir bezüglich des steuerfordernden Gemeinwesens als Träger der aktiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses auf die Ausführungen in den §§ 2 und 3, wo wir die dafür in Frage kommenden Verbände der Schweiz festgestellt haben.

b) Die Terminologie für die passive Seite des Steuerrechtsverhältnisses ist ebenfalls keine einheitliche, weder in den Gesetzestexten noch in der Theorie[8]. In Anlehnung an *Blumenstein*, Schweizerisches Steuerrecht, bezeichnen wir als *Steuerpflichtigen* allgemein das Subjekt der passiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses, den Träger sämtlicher daraus resultierenden Verpflichtungen[9]. In diesem Sinne fällt der Ausdruck zusammen mit dem Ausdruck »Steuersubjekt«, der insofern nicht ganz eindeutig ist, als »Subjekt« des Steuerverhältnisses – – auf der aktiven Seite — auch das Gemeinwesen ist; die Bezeichnung ist jedoch in der Beschränkung auf den Steuerpflichtigen allgemein anerkannt und liegt auch dem Titel dieser Arbeit zugrunde.

Steuerschuldner ist, wer kraft des materiellen Steuerechtes aus der in der Steuerveranlagung festzustellenden Steuerforderung persönlich haftbar ist[10], also der Steuerpflichtige nach Eintreten einer konkreten Steuerforderung.

Steuerträger ist derjenige, der wirtschaftlich von der Steuer betroffen wird. Er fällt oft mit dem Steuerschuldner zusammen; auf dem Wege des Steuerregresses oder der Steuerüberwälzung kann aber ein Dritter zum Steuerträger werden. Als *Steuerzahler* können

---

[7] Vgl. z. B. die Anerkennung der evangelischen Kirchgemeinde von Appenzell I.-Rh., die ausdrücklich die Klausel »ohne Steuerhoheit« enthält.

[8] Vgl. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, S. 8, Hensel, Steuerrecht, S. 62 f., Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens, S. 6 ff.

[9] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 75 f.

[10] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 399.

wir endlich denjenigen bezeichnen, der den Steuerbetrag tatsächlich zu entrichten hat und dafür belangt wird. Auch er fällt meist mit dem Steuerschulder zusammen, kann aber auch ein Dritter sein, z. B. der gesetzliche Vertreter des Steuerpflichtigen.

Im Hinblick auf die Kultussteuer können wir eine eingehendere Betrachtung auf das Steuersubjekt, also auf den Steuerpflichtigen als solchen, beschränken, ohne auf die mehr das formelle Steuerrecht betreffenden Verhältnisse des Steuerschuldners oder Steuerzahlers und die mehr die wirtschaftlichen Auswirkungen betreffenden Beziehungen zum Steuerträger genau zu untersuchen.

Zur Kennzeichnung und Abgrenzung der Steuersubjekte sind folgende — im 2. Abschnitt näher zu betrachtenden — subjektiven Momente festzuhalten:

1. Steuerpflichtige oder Steuersubjekte können nur *rechtsfähige* Individuen sein, da nur ihnen gegenüber die in der Schweiz für die Vollstreckung auch von Steuerforderungen vorgesehene gewöhnliche Schuldbetreibung durchgeführt werden kann. Wir kennen keine besondere Steuerrechtsfähigkeit, d. h. Rechtsfähigkeit nur kraft Steuerrecht und nur zwecks Inanspruchnahme zu Steuerleistungen, wie wir sie in andern Staaten antreffen[11]: Die Rechtsfähigkeit wird ausschließlich durch das zivile Recht geregelt[12]. Steuersubjekte können also nur sein die natürlichen und juristischen Personen und die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Wenn das Steuerrecht keine über das zivile Recht hinausgehende Rechtssubjekte schaffen kann, so steht es ihm umgekehrt frei, nur einzelne Rechtssubjekte des zivilen Rechtes zugleich als Steuersubjekte anzuerkennen und in diesem Sinne doch eine — für das betreffende positive Steuerrecht geltende — Steuerrechtsfähigkeit, die sogenannte Steuersubjektivität festzulegen. Es wird dabei namentlich zwischen natürlichen und juristischen Personen unterschieden und auf deren wirtschaftliche oder rechtliche Verschiedenheiten Rücksicht genommen. Wir werden diese Frage in § 6 im einzelnen untersuchen.

2. Eine weitere Voraussetzung der Fähigkeit, Steuersubjekt zu sein, ist ferner die tatsächliche Unterworfenheit unter die Steuerhoheit des steuerfordernden Gemeinwesens: die sogenannte *steuerrechtliche Zugehörigkeit.* Nur dadurch wird die Beziehung zwischen Gemeinwesen und Steuerpflichtigem hergestellt, die überhaupt zur

---

[11] Vgl. z. B. für Deutschland Hensel, Steuerrecht, S. 58, 64 und 116.

[12] Vgl. Blumenstein, die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, in der Festgabe für Eugen Huber, 1919, S. 205 ff.

Entstehung einer Steuerforderung führen kann und deren zwangsweise Verwirklichung ermöglicht. Die Unterworfenheit kann darin bestehen, daß der Steuerpflichtige im Gebiet des steuerfordernden Gemeinwesens wohnt oder sich darin aufhält, sich also mit seiner Person der Gebietshoheit unterstellt, ferner darin, daß er in dem Gebiete wirtschaftliche Interessen besitzt, also wirtschaftlich von der Gebietshoheit erfaßt wird. Je nachdem sprechen wir von persönlicher oder von wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Obwohl es sich mehr um tatsächliche Beziehungen handelt, werden diese im Sinne des Steuerverhältnisses als Rechtsverhältnis gesetzlich festgelegt und abgegrenzt, was besonders dort notwendig ist, wo ein einzelnes Steuersubjekt zu mehreren Gemeinwesen in Beziehung tritt und die im modernen Steuerrecht abgelehnte Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Die Behandlung dieser Voraussetzungen der Steuersubjektivität wird Gegenstand des § 7 sein.

3. Rechtsfähigkeit und steuerrechtliche Zugehörigkeit sind für jede Steuerart Voraussetzung einer Steuerpflicht. Für einzelne Steuerarten werden vom Steuersubjekt außerdem noch *weitere Eigenschaften* gefordert, die oft schon in der Bezeichnung zum Ausdruck kommen; z. B. wird Voraussetzung einer Ledigensteuer in bezug auf das Steuersubjekt sein, daß dieses unverheiratet ist; eine Aktivbürgersteuer wird nur von Aktivbürgern erhoben werden können. In andern Fällen müssen die besondern Eigenschaften aus der ganzen Natur der Steuer abgeleitet werden, wie zum Beispiel die Konfessionsangehörigkeit bei den Kultussteuern. Wir werden auf diese besondern Eigenschaften allgemein in § 8, sodann besonders bei den Kultussteuern in § 12 zu sprechen kommen.

* * *

Durch Kennzeichnung der Subjekte des Steuerrechtsverhältnisses sowohl auf der aktiven wie auf der passiven Seite ist noch keine konkrete Steuerforderung entstanden. Gemeinwesen und Individuum stehen sich noch in einem abstrakten Verhältnis gegenüber, das erstere mit einem grundsätzlichen Recht zur Steuererhebung, der Steuerhoheit, das letztere mit einer grundsätzlichen Pflicht zur Steuerleistung, der Steuerpflicht, ausgestattet. Erst die Erfüllung spezieller, vom Gesetz festgelegter Tatbestände bewirkt die *Entstehung einer konkreten Steuerforderung* des Gemeinwesens und die Beziehung des Steuersubjektes zu diesem Tatbestand die Entstehung einer konkreten Steuerschuld des Steuerpflichtigen. Die äußern Tat-

bestände, an deren Vorhandensein das Gesetz die Entstehung einer Steuerforderung knüpft, sind das sogenannte *Steuerobjekt*[13]. Zu seiner Bewertung in steuerrechtlicher Hinsicht dienen die »*Bemessungsgrundlagen*« und zur Berechnung des daraus entstehenden Steuerbetrages das *Steuermaß*, welches sich zusammensetzt aus dem »Steuersatz« oder »Steueransatz« oder »Steuerfuß«, d. h. dem Steuerbetrag pro Einheit des Steuerobjektes, und aus der Steueranlage, d. h. demjenigen Mehrfachen des Steuersatzes, das in einer bestimmten Steuerperiode tatsächlich erhoben wird, um die bezweckte Deckung des Finanzbedarfes zu erreichen.

Die Untersuchung dieser objektiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses fällt nicht in den Rahmen der vorliegenden Arbeit, ebenso nicht das *formelle Steuerrecht*, das wir nur insoweit berühren werden, als es für die Bestimmung des Kultussteuersubjektes von Bedeutung ist. Eventuell notwendige Abklärungen und Abgrenzungen formeller Steuergrundsätze werden wir an Ort und Stelle nachholen.

§ 5. Das Kultussteuer-Rechtsverhältnis.

Im 19. Jahrhundert löste sich der Staat vom alten Staatskirchentum los und stellte sich grundsätzlich interkonfessionell ein[1]. Die Kirche wurde dadurch selbständig und ihr Verhältnis zu den Kirchengenossen unabhängig von demjenigen zwischen Staat und Staatsbürger. Immerhin blieb dieses Verhältnis ein öffentlichrechtliches, indem die Kirche als öffentlichrechtlicher Verband anerkannt wurde. Zudem erhielt sie eine territorial abgegrenzte Organisation und gestützt darauf die Gebietshoheit über die in ihrem Gebiete sich befindlichen Angehörigen.

Damit war auch die Möglichkeit gegeben, die kirchlichen Verbände mit Steuerhoheit auszustatten, was ihre finanzielle Lage, wie wir in der Einleitung und in § 1 gesehen haben, dringend erforderte. Die Gebietshoheit wurde also durch Verleihung der Steuerhoheit erweitert. Zu dem rein kirchlichen Verhältnis, das kraft Anerkennung

---

[13] Vgl. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechtes, Bd. I, S. 10, der von »Gegenstand der Besteuerung« spricht, wie auch Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens, S. 8. Hensel, Steuerrecht, S. 56 f. spricht von »Steuertatbestand«. Wir schließen uns der im schweizerischen Steuerrecht üblichen Bezeichnung »Steuerobjekt« an. (Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 167 ff.)

[1] Vgl. Einleitung, S. 14.

der kirchlichen Verbände als öffentlichrechtliche Korporationen zum öffentlichrechtlichen Verhältnis wurde, trat nun noch das Herrschaftsverhältnis aus der Gebietshoheit und Gebietsunterworfenheit, und dieses wurde seinerseits ausgedehnt auf ein steuerrechtliches Verhältnis.

Letzteres entspricht, da es sich beim gesamten Kirchensteuerrecht um eine Nachbildung des staatlichen Steuerrechtes handelt, durchaus dem Verhältnis zwischen staatlichen steuerfordernden Gemeinwesen und staatlichen Steuerpflichtigen. Es ist somit ebenfalls ein Rechtsverhältnis, wie wir es in § 4 kurz dargestellt haben. Und zwar handelt es sich um ein Rechtsverhältnis des staatlichen Rechtes, nicht etwa des Kirchenrechtes. Die Kirche hat kein originäres Besteuerungsrecht, trotzdem dies im can. 1496 des CIC behauptet wird[2]; denn ihr fehlt an sich die Gebietshoheit, die allein eine Steuerhoheit rechtfertigt. Deshalb ist, soweit nicht den vom Staate mit Gebietshoheit ausgestatteten kirchlichen Verbänden zugleich auch die Autonomie, d. h. das Selbstgesetzgebungsrecht zugestanden wurde, ausschließlich staatliches Recht anzuwenden. Dieses kann in speziellen gesetzlichen Erlassen über Kultussteuern, oder aber in der allgemein für die Steuererhebung untergeordneter Gebietskörperschaften geltenden Steuergesetzgebung (Gemeindesteuergesetze etc.) enthalten sein. Auch im letzteren Fall muß dabei natürlich den Besonderheiten der kirchlichen Verhältnisse, namentlich in bezug auf die Steuerpflicht, Rechnung getragen werden.

* * *

Subjekte des Kultussteuer-Rechtsverhältnisses auf der aktiven Seite sind gemäß dem von uns der Kultussteuer beigelegten Begriffsbestimmung die mit Gebietshoheit über ein bestimmtes abgegrenztes Territorium ausgestatteten, als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannten, kirchlichen Personenverbände, welchen die Steuerhoheit speziell verliehen wurde. Nach positivem schweizerischem Recht sind dies die Kirchgemeinen, ferner ausnahmsweise die Landeskirchen. Wir verweisen auf die §§ 2 und 3[3], sowie auf die Darstellung des Kirchensteuerrechtes in den einzelnen Kantonen im 3. Kapitel[4].

---

[2] Vgl. § 2, Anmerkung 13.
[3] S. 19 und 29.
[4] S. 130 ff.

Subjekt des Kultussteuer-Rechtsverhältnisses auf der passiven Seite, also das eigentliche Kultussteuersubjekt, ist der der Gebietshoheit eines kirchlichen Verbandes unterworfene Konfessionsangehörige. Wir verweisen auf die folgenden Paragraphen, wo im einzelnen untersucht wird, wer grundsätzlich Kultussteuersubjekt sein kann und wer in der Schweiz tatsächlich Kultussteuersubjekt ist.

Der Gegenstand des Rechtsverhältnisses besteht in der Verpflichtung zu einer Geldleistung durch den Steuerpflichtigen gegenüber dem steuerfordernden Gemeinwesen. Eine Gegenleistung ist ausgeschlossen, da dies mit dem Charakter einer Steuer unvereinbar ist[5]. Mit der Geldleistung sind regelmäßig gewisse formelle Pflichten verbunden zwecks Feststellung und Sicherung der Steuerforderung im konkreten Fall[6]. Wo für die Steuereinschätzung die staatlichen oder kommunalen Steuerregister maßgebend sind, wie dies in der Schweiz überall der Fall ist, handelt es sich um eine Kombination von staatlicher und kirchlicher verfahrensmäßiger Steuerpflicht.

Der Rechtsgrund des Kultussteuer-Rechtsverhältnisses liegt immer in einem staatlichen oder — im Rahmen der vom Staate einem kirchlichen Verband gewährten Autonomie — kirchlichen Gesetzeserlaß, also niemals in einem Rechtsgeschäft. Die Steuerleistungspflicht ist immer eine obligato ex lege; jede auf anderer Grundlage beruhende Leistung ist keine eigentliche Steuer.

Eine konkrete Steuerforderung und Steuerschuld tritt auch hier zwischen dem grundsätzlich zur Besteuerung berechtigten kirchlichen Verband und dem grundsätzlich zur Steuerleistung verpflichteten Angehörigen dieses Verbandes erst ein, wenn der im Gesetz vorgesehene Steuertatbestand erfüllt ist, d. h. wenn ein Steuerobjekt vorliegt[7]. Die Feststellung der Forderung geschieht in einem — häufig mit dem staatlichen zusammenfallenden — Veranlagungsverfahren, wobei auch hier die im staatlichen Steuerrecht ausgebildeten Begriffe der Bemessungsgrundlagen, des Steuermaßes und Steueransatzes in gleicher Weise angewandt werden.

---

[5] Vgl. § 2, S. 22
[6] Vgl. Blumenstein, schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 16.
[7] Vgl. § 4, S. 42.

2. Abschnitt.

Die einzelnen subjektiven Momente der Steuerpflicht.

§ 6. Die Rechtsfähigkeit und die Steuersubjektivität.

Wir sahen in § 4, daß als Träger einer Steuerpflicht nur rechtsfähige Individuen in Frage kommen können, weil in der Schweiz nur ihnen gegenüber eine zwangsweise Verwirklichung der Steuerforderung möglich ist[1]. Im Gegensatz zu andern Rechtsordnungen kennen wir keine besondere Art der Zwangsvollstreckung, sie vollzieht sich also nach den Bestimmungen des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes. Dieses verlangt für die Durchführung einer Betreibung die Rechtsfähigkeit. Jede Betreibung gegen eine nicht existierende Person ist als nichtig von Amtes wegen jederzeit aufzuheben[2]. Nur beim rechtsfähigen Subjekt ist überhaupt ein zur Befriedigung der Gläubiger verwertbares Substrat möglich[3].

Es wäre zwar dem Gesetzgeber rechtlich möglich, ungeachtet der fehlenden Betreibungsfähigkeit, gewisse wirtschaftliche Erscheinungen, die sich z. B. in der rechtlichen Form einer einfachen Gesellschaft gebildet haben, als Einheit zur Besteuerung heranzuziehen, also eine über die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit hinausgehende Steuerrechtsfähigkeit zu schaffen. Diese Regelung mag praktische Vorteile bieten, indem die formelle Besteuerung einfacher ist. Dazu wird sich mit Hilfe einer ausgebildeten Sachhaftung auch die Verwirklichung durchführen lassen. Allein, streng juristisch kann darin nicht eine Besteuerung der Einheit gesehen werden, sondern eine — formell vereinfachte — Besteuerung der einzelnen Beteiligten; denn einerseits kann die Sachhaftung ein haftendes Steuersubjekt niemals entbehrlich machen[4], und andererseits können wir, sofern wir den Zwangscharakter des Rechtes anerkennen, nicht von einer Besteuerung der Einheit sprechen, wenn die Steuer bloß auf Zusehen hin, ohne Möglichkeit einer zwangsweisen Eintreibung erhoben wird.

---

[1] Vgl. über die zwangsweise Vollstreckung von Steuerforderungen im einzelnen Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 640 ff.

[2] Vgl. Jaeger, Kommentar zum Schkg., N. 4 zu Art. 38, sowie die dort angeführten bundesgerichtlichen Entscheide.

[3] Vgl. Blumenstein, Handbuch des schweizerischen Schuldbetreibungsrechtes, S. 150.

[4] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 28, sowie die dort angeführten Autoren anderer Meinung.

Jedes Steuersubjekt bedarf also der Rechtsfähigkeit. Umgekehrt ist im positiven Steuerrecht nicht jedes Rechtssubjekt zugleich als Steuersubjekt anerkannt. Allerdings braucht in einer Nichtheranziehung zur Besteuerung nicht unbedingt eine Verneinung der Steuersubjektivität zu liegen, sie kann nur ein Grund neben vielen andern Gründen — meist steuerpolitischer Natur — sein.

Zur Prüfung, ob ein bestimmtes wirtschaftliches Individuum Steuersubjekt sein kann, müssen wir also zuerst untersuchen, ob es nach zivilem Recht überhaupt rechts- und damit nach Schuldbetreibungsrecht auch betreibungsfähig ist. Dadurch erhalten wir die äußere Grenze der als Steuersubjekt in Betracht fallenden wirtschaftlichen Individuen. Sodann ist zu prüfen, ob nach dem betreffenden positiven Steuerrecht grundsätzlich die Steuersubjektivität anerkannt wird oder nicht.

Das Privatrecht kennt 3 Gruppen von Rechtssubjekten: Natürliche Personen (Art. 11 ZGB), juristische Personen (Art. 52 ZGB) und die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Art. 552 ff. und 594 ff. OR). Die einzelnen Begriffe brauchen hier nicht weiter erörtert zu werden, da sie durch das zivile Recht abgeklärt worden sind. Der Steuergesetzgeber kann sie ohne weiteres verwenden, um davon diejenigen als Steuersubjekte auszuwählen, die seinen Zwekken am besten dienen. Er kann sich darauf verlassen, daß einer zwangsweisen Eintreibung der Steuer in bezug auf die Rechtspersönlichkeit nichts im Wege stehen wird.

Die Betreibungsfähigkeit, die ja allein den Steuergesetzgeber dazu zwingt, auf die zivilrechtlichen Begriffe der Rechtsfähigkeit Rücksicht zu nehmen, steht sogar noch einer Personengesamtheit zu, die als solche keine Rechtsfähigkeit besitzt: der Erbengemeinschaft. Art. 49 Schkg normiert den Betreibungsort der unverteilten Erbschaft, wodurch natürlich deren Betreibungsfähigkeit überhaupt anerkannt ist[5]. Damit steht auch der Steuersubjektivität nichts mehr im Wege, und tatsächlich werden die unverteilten Erbschaften in den meisten Kantonen als Einheit besteuert[6]. Allerdings hat diese Anerkennung als steuerrechtliche Persönlichkeit nur international und innerkantonal Geltung, indem die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis sie den unverteilten Erbschaften versagt[7].

---

[5] Vgl. Jaeger, Kommentar zum Schkg., Art. 49, Blumenstein, Handbuch des schweizerischen Schuldbetreibungsrechtes, S. 156.

[6] Vgl. Blumenstein, »Zur Frage der Besteuerung der Erbengemeinschaften«, in der Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bd. 24, S. 161 ff.

[7] Vgl. BGE Bd. 32 I Nr. 10 und 42 I Nr. 9.

Das positive Steuerrecht bestimmt, welche der rechts- und betreibungsfähigen Subjekte zugleich Steuersubjekte sind. Es wird diese entweder einzeln nennen, oder aber bei allgemeiner Bezeichnung der Steuerpflichtigen ausdrücklich gewisse Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht auf Grund fehlender Steuersubjektivität statuieren.

a) Die *natürlichen Personen* werden ausnahmslos als Steuersubjekte anerkannt. Auch die bedingte Rechtsfähigkeit des nasciturus (ZGB Art. 31, Abs. 2) wird im Steuerrecht als bedingte Steuersubjektivität verwendet in dem Sinne, daß er für die ihm anfallenden Vermögenswerte steuerpflichtig erklärt wird.

Mit der allgemeinen Anerkennung als Steuersubjekt darf die effektive Heranziehung zu einer Steuerleistung im einzelnen Fall nicht verwechselt werden. Es ist sehr wohl möglich, daß auch gewisse natürliche Personen nicht steuerpflichtig sind, jedoch aus andern Gründen als aus fehlender Steuersubjektivität. Z. B. können gewisse Personen — im Gegensatz zu dem sonst in der Steuerpolitik üblichen Grundsatz der Allgemeinheit — von der subjektiven Steuerpflicht ausdrücklich ausgenommen sein, wie dies nach völkerrechtlichem Brauch für die Exterritorialen der Fall ist[8].

Sodann darf die mangelnde Steuerpflicht infolge Fehlens der Steuersubjektivität nicht verwechselt werden mit den Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, obschon in der positiven Steuergesetzgebung hiefür oft der Ausdruck »Steuerbefreiung« erscheint. Es handelt sich dabei eigentlich um eine Präzisierung des Steuerobjektes, indem dieses ganz oder zum Teil als steuerfrei erklärt wird, wenn es nicht einen bestimmten Betrag erreicht. Die subjektive Steuerpflicht bleibt als solche trotzdem bestehen[9].

b) Die *juristischen Personen* sind ebenfalls im positiven Steuerrecht grundsätzlich als Steuersubjekte anerkannt. Das bedeutet auch hier nicht, daß sie tatsächlich zu einer bestimmten Steuer herangezogen werden müssen, vielmehr bloß die Möglichkeit, überhaupt steuerpflichtig werden zu können. Die Besonderheiten der einzelnen juristischen Personen im allgemeinen und in bezug auf die speziellen, in Frage stehenden Steuerarten werden natürlich berücksichtigt. Besonders die juristischen Personen des öffentlichen Rechtes werden oft von der Steuerpflicht ausdrücklich ausgenommen in Anbetracht ihrer direkten Beziehungen zum steuerfordernden Gemein-

[8] Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Bd. I, S. 86.
[9] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 259.

wesen. Sogar das Gemeinwesen selbst bedarf bei allgemeiner Bezeichnung der juristischen Personen als steuerpflichtig einer ausdrücklichen Befreiung. Die unselbständigen öffentlichen Anstalten[10], deren Rechte und Pflichten ja mit denjenigen des Gemeinwesens zusammenfallen, sind dabei inbegriffen, werden aber oft noch speziell erwähnt. Dagegen müssen die selbständigen öffentlichen Anstalten wiederum besonders befreit werden, da sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Trotz grundsätzlich bestehender Steuersubjektivität werden aus staatsrechtlichen Gründen neben dem steuerfordernden Gemeinwesen selbst oft auch die diesem über- oder untergeordneten Gemeinwesen von der Steuerpflicht ausgenommen; z. B. ist die gegenseitige Befreiung zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden von den Bundes-, kantonalen und kommunalen Steuern eine Erscheinung der meisten Steuerarten. Besonders hervorzuheben ist die grundsätzliche Steuerfreiheit des Bundes von sämtlichen direkten Steuern der Kantone (und damit natürlich auch der Gemeinden), wie sie im Bundesgesetz vom 26. März 1934 über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft in Art. 10 festgelegt ist[11].

Einer grundsätzlichen Steuerpflicht der juristischen Personen des Privatrechtes stehen nur wirtschaftliche Erwägungen entgegen, indem sich bei einer Besteuerung sowohl der juristischen Personen als auch der einzelnen darin beteiligten natürlichen Personen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht vermeiden läßt. Darauf wird in der modernen Gesetzgebung oft in der Weise Rücksicht genommen, daß die juristischen Personen nicht der gleichen Steuer wie die natürlichen Personen, sondern einer Spezialsteuer unterworfen werden, welche in der Wahl des Steuerobjektes der erwähnten Besonderheit Rechnung trägt.

In juristischer Hinsicht kann — unter Vorbehalt bestimmter Steuerarten — der Steuersubjektivität der privatrechtlichen juristischen Personen nichts entgegengehalten werden, sind sie doch von den an ihnen beteiligten natürlichen Personen vollständig getrennte Rechtspersönlichkeiten, bei welchen die vom Gesetz verlangten Steuerobjekte ebensogut vorliegen können wie bei natürlichen Personen.

[10] Vgl. Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, S. 321 ff., Mayer deutsches Verwaltungsrecht, Bd. II, S. 598 ff., Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 78.

[11] Vgl. über die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht im einzelnen Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 84 ff.

c) Anders verhält es sich mit den *Personengesamtheiten*, welchen durch das zivile Recht die Rechtspersönlichkeit verliehen wurde, mit der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft. Extern erscheinen sie als eine Einheit, als besondere Rechtssubjekte, intern dagegen als bloße vertragliche Zusammenschlüsse natürlicher Personen. Welcher Richtung soll sich der Steuergesetzgeber anschließen? Die positiven Steuergesetze stimmen nicht überein. Es muß also im Einzelfall untersucht werden, ob die Steuersubjektivität vorhanden ist oder nicht. In einigen Gesetzen treffen wir eine Art Kompromiß, indem zwecks Geltendmachung der Progression zwar die Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften als solche besteuert werden, jedoch die einzelnen Teilhaber von ihren eigenen Steuerbeträgen einen gewissen proportionalen Anteil der durch die Gesellschaft bezahlten Steuer abziehen können[12].

Die *Erbengemeinschaften*, die — weil betreibungsfähig — auch Steuersubjekt sein können, werden tatsächlich vom positiven Steuerrecht oft als Einheit besteuert[13]. Dabei ist es allerdings weniger die Erbengemeinschaft als Personengesamtheit, die der Steuergesetzgeber als Steuersubjekt erfassen will, sondern eher als Rechtsnachfolger des Erblassers, welcher für rückständige und laufende Steuern nicht mehr belangt werden kann. Besonders wenn zugleich Steuersukzession eintritt[14], wird meistens von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Erbengemeinschaft als Einheit zu besteuern, jedenfalls für die Steuerperiode des laufenden Todesjahres. Sollte die Erbteilung hinausgeschoben werden, wird für die folgenden Steuerperioden die einheitliche Besteuerung entweder beibehalten oder aber aufgehoben, und es werden im letztern Falle die Erben anteilsmäßig einzeln steuerpflichtig erklärt, wie z. B. in den Kantonen Solothurn und Schaffhausen.

§ 7. Die Steuerzugehörigheit.

Die Entstehung einer Steuerpflicht setzt neben der Rechtsfähigkeit des in Frage stehenden Individuums voraus, daß dieses der Steuerhoheit und somit der Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens unterstellt ist. Nur dadurch läßt sich eine Steuerforde-

[12] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 84.

[13] Vgl. über die Stellung der Erben im Steuerrecht die §§ 9, S. 64 und 13, S. 102.

[14] Vgl. § 9, S. 65.

rung rechtfertigen, denn nur die Unterwerfung des Individuums unter die Gewalt des Gemeinwesens begründet zwischen ihnen ein öffentlichrechtliches Verhältnis, woraus eine Abgabeforderung entstehen kann[1]. Andererseits bedarf auch die praktische Verwirklichung einer Steuerforderung dieser Unterwerfung, da nur sie dem steuerfordernden Gemeinwesen ermöglicht, im Falle einer Zahlungsverweigerung auf die Person oder das Vermögen des Steuerschuldners zu greifen.

Darin liegt schon angedeutet, daß die Unterwerfung eine persönliche oder eine wirtschaftliche sein kann: Das Steuersubjekt befindet sich entweder mit seiner Person im Gebiete des Gemeinwesens, oder es hat dort bestimmte wirtschaftliche Interessen. Wir sprechen dann entweder von persönlicher oder von wirtschaftlicher Zugehörigkeit, während die Unterstellung unter die Steuerhoheit im allgemeinen als Steuerzugehörigkeit oder steuerrechtliche Zugehörigkeit bezeichnet wird[2].

Ob für eine bestimmte Steuerart die wirtschaftliche Zugehörigkeit genügt, oder ob die persönliche Zugehörigkeit notwendig ist, hängt davon ab, ob das wirtschaftliche Interesse allein schon in einem direkten innern Zusammenhang steht mit der Machtbefugnis des Gemeinwesens, oder ob dies nur in Verbindung mit der Person des Steuerpflichtigen möglich ist. Nur im erstern Fall ist das wirtschaftliche Interesse an sich schon von der rechtlichen Anerkennung oder faktischen Duldung des Gemeinwesens abhängig[3].

In einer sorgfältigen Abgrenzung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit erblickte das schweizerische Bundesgericht das Mittel, um das im Art. 46, Abs. 2 der Bundesverfassung festgelegte Doppelbesteuerungsverbot praktisch durchzuführen, trotzdem das vorgesehene Bundesgesetz bis dahin nicht erlassen wurde[4]. Wenn auch die Entscheide im Sinne des Art. 46 Abs. 2 BV grundsätzlich nur interkantonale Bedeutung haben, ist doch der Einfluß auch auf die innerkantonale Gesetzgebung der an sich im Steuerwesen autonomen Kantone groß. Diese verwenden mit Vorteil die durch das Bundesgericht abgeklärten Begriffe, einerseits zur Abgrenzung der steuerrechtlichen

---

[1] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 31.

[2] Vgl. Hensel, Steuerrecht, S. 66, und Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 31 ff.

[3] Vgl. Holliger, Das Steuerdomizil nach interkantonalem Recht, S. 155, und Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 44.

[4] Vgl. Speiser, »Zur Praxis des Bundesgerichtes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, »in der Zeitschrift für schweizerisches Recht, Bd. 6, S. 1, Bd. 17, S. 68 und Bd. 34, S. 80.

Zugehörigkeit in den untergeordneten Verbänden (Gemeinden), andererseits zur Vermeidung von Streitigkeiten mit andern Kantonen.

Wir werden daher, ohne auf die Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichtes näher einzutreten, deren bisherige Ergebnisse bei der Behandlung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit berücksichtigen und verweisen ganz allgemein auf die in der amtlichen Sammlung publizierten Entscheide.

a) *Die persönliche Zugehörigkeit* besteht in einer persönlichen Unterstellung des Individuums unter die Gewalt des steuerfordernden Gemeinwesens. Die Person selbst, sowie seine — für die Entstehung einer konkreten Steuerforderung notwendigen — Beziehungen zum Steuerobjekt sind vom Gemeinwesen faktisch oder rechtlich abhängig. Wird die geschuldete Steuer nicht geleistet, kann das Gemeinwesen durch Geltendmachung seines tatsächlichen Einflusses die Steuerforderung gewaltsam verwirklichen.

Für natürliche Personen kann die tatsächliche persönliche Beziehung zum Gemeinwesen durch Wohnsitz oder qualifizierten Aufenthalt und — im Rahmen der formellen rechtlichen Auswirkungen — durch die Heimatzugehörigkeit begründet sein.

1. Für den *Steuerwohnsitz*[5] ist zwar der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht an den zivilrechtlichen Wohnsitz gemäß Art. 23—26 ZGB gebunden. Er stellt jedoch, weil die zivilrechtliche Umschreibung diejenigen tatsächlichen Elemente enthält, die auch in steuerrechtlicher Beziehung ausschlaggebend sind, oft auf den zivilrechtlichen Begriff ab. Er verweist dann entweder ausdrücklich auf die Bestimmungen des Zivilgesetzbuches, oder aber er begnügt sich mit der Bezeichnung »Wohnsitz«, was ohne weiteres zur Folge hat, daß dieser nach den Kriterien der Art. 23—26 ZGB zu beurteilen ist[6]. Auf dieser Grundlage beruht auch die Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichtes[7].

   Nach Art. 23 ZGB bedarf es zur Begründung eines Wohnsitzes des tatsächlichen Aufenthaltes, also eines rein äußerlichen Merkmales, sowie der Absicht dauernden Verbleibens. Letztere ist rein subjektiver Natur und kann daher lediglich durch Indizien er-

[5] Vgl. Holliger, das Steuerdomizil nach kantonalem Recht, S. 64 ff. und 94 ff. Blumenstein, »Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das Steuerrecht«, in der Festgabe für Eugen Huber 1919, S. 223 ff., Schneebeli, Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Steuersachen, S. 50 f.

[6] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 33.

[7] Vgl. Anmerkung 5.

mittelt werden. Als solche dienen z. B. der polizeiliche Wohnsitz, das Wohnen auf eigenem Grund und Boden, die Ausübung einer Erwerbstätigkeit etc. Daß der Wohnsitz zugleich den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen bilden müsse, wird im Gegensatz zum zivilen Recht vom Steuerrecht nicht immer verlangt[8].

Auch die gesetzlichen Wohnsitze der Ehefrau, der minderjährigen Kinder und der Bevormundeten (ZGB Art. 25) werden vom Steuerrecht meist anerkannt mit denselben dafür geltenden Ausnahmen, wie überhaupt auch die negativen Kriterien in bezug auf den Wohnsitz vom Steuerrecht berücksichtigt werden. So wird kein steuerrechtlicher Wohnsitz begründet bei Aufenthalt zum Zwecke des Besuches einer Lehranstalt, Unterbringung einer Person in einer Erziehungs-, Versorgungs-, Heil- oder Strafanstalt (ZGB Art. 26) und bei einer bloßen Geschäftsniederlassung (ZGB Art. 23/3). Letztere kann jedoch als wirtschaftliche Zugehörigkeit herangezogen werden, sofern die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.

Im Zivilrecht gilt der Grundsatz der Einheit des Wohnsitzes (Art. 23/2 ZGB). Das Steuerrecht weicht davon in der Weise ab, daß es als Steuerdomizil auch den sogenannten Saisonaufenthalt oder Sommeraufenthalt während eines gewissen Teiles des Jahres außerhalb des gewöhnlichen Wohnsitzes auf eigenem Grund und Boden anerkennt[9]. Es handelt sich um einen qualifizierten Aufenthalt, sowohl in zeitlicher Beziehung, indem eine gewisse Minimaldauer — nach neuesten Entscheiden 90 Tage, vgl. BGE Bd. 65 I, S. 90 — verlangt wird, als in sachlicher und rechtlicher Beziehung, indem Aufenthalt auf eigenem Grund und Boden notwendig ist. Dagegen wird die Ausübung einer Erwerbstätigkeit für die persönliche Zugehörigkeit, die hier in Frage steht, nicht gefordert.

Ferner wird der Grundsatz des einheitlichen Wohnsitzes in der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis auch damit durchbrochen, daß unter Umständen ein mehrfacher Wohnsitz einer einzigen Familie anerkannt wird, nämlich dann, wenn das Familienhaupt seine wirtschaftliche Existenz in dauernder Weise auf die beiden Orte seines eigenen persönlichen Haushaltes und denjenigen seiner Familienangehörigen verteilt. Nach dem Bundes-

---

[8] Vgl. Egger, Kommentar zum Personenrecht, Art. 23, und Holliger, Das Steuerdomizil nach kant. Recht, S. 114.

[9] Vgl. Holliger, Das Steuerdomizil nach kantonalem Recht, S. 134 ff.

gericht kann sich in diesen Fällen »jeder Kanton die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in demjenigen Umfange zunutze machen, welcher der auf seinem Gebiete sich entfaltenden wirtschaftlichen Tätigkeit entspricht[10].

2. Im Gegensatz zum Saisonaufenthalt, der als eine Art Spezialwohnsitz behandelt wird (vgl. oben sub 1), vermag der gewöhnliche, nicht qualifizierte *Aufenthalt* nur ausnahmsweise ein Steuerdomizil zu begründen. In interkantonaler Beziehung wird er als steuerrechtliches Zugehörigkeitsmoment grundsätzlich nicht anerkannt[11]. Dagegen steht es natürlich den Kantonen frei, sowohl in internationaler Beziehung (d. h. wenn der Aufenthalt mit einem ausländischen Wohnsitz konkurriert) als innerkantonal den bloßen Aufenthalt als Steuerdomizil zu verwenden, wobei regelmäßig auch hier eine bestimmte Dauer vorausgesetzt wird[12].
3. Die *Heimatzugehörigkeit* kann innerkantonal oder international als steuerrechtliche Zugehörigkeit dienen[13]. Das Gewaltverhältnis zwischen steuerfordernden Gemeinwesen und Steuerpflichtigen wirkt sich in der Weise aus, daß die vom Gemeinwesen verlangte Herausgabe der Legitimationspapiere verweigert werden kann, oder daß die übrigen aus der Heimatzugehörigkeit fließenden Rechtsbeziehungen (z. B. Armengenössigkeit) von der Bezahlung der Steuern abhängig gemacht werden. In interkantonalen Verhältnissen wird auch dieses Zugehörigkeitsmerkmal vom Bundesgericht nicht anerkannt und die Verweigerung der Herausgabe von Legitimationspapieren direkt verboten[14].

Wir gelangen zum Resultat, daß für die natürlichen Personen interkantonal nur der Wohnsitz im Sinne des zivilrechtlichen Begriffes allgemein als persönliches Steuerdomizil anerkannt wird, in beschränktem Umfang auch der als Spezialwohnsitz aufzufassende Saisonaufenthalt. Innerkantonal und international können je nach positivem kantonalem Steuerrecht und eventuellen Staatsverträgen noch der gewöhnliche Aufenthalt von gewisser Minimaldauer und die Heimatangehörigkeit in Konkurrenz treten.

---

[10] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 38.
[11] Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 133.
[12] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 39 und 139.
[13] Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 54 ff.
[14] Vgl. BGE Bd. 26 I Nr. 2 und 34 I Nr. 100, und Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 41.

Für die juristischen Personen[15] verwendet Art. 56 ZGB ebenfalls den Ausdruck »Wohnsitz« und bezeichnet als solchen den Ort, wo die Verwaltung geführt wird. In gleicher Weise ist auch eine steuerrechtliche Zugehörigkeit nur am *Orte der Verwaltung* möglich, da nur dort auf die wirtschaftliche Substanz, die bei juristischen Personen allein der tatsächlichen Gewalt des Gemeinwesens untersteht, gegriffen werden kann; eine Abhängigmachung der Rechtspersönlichkeit als solcher von der Bezahlung der Steuern wäre zwar denkbar, jedoch infolge der abschließenden Regelung durch das Zivilrecht nicht möglich. Art. 56 ZGB läßt eine Bestimmung des Wohnsitzes, d. h. des Sitzes der juristischen Person auch durch die Statuten zu. In steuerrechtlicher Hinsicht kann aus den obenerwähnten Gründen nicht auf ein derart willkürliches Merkmal abgestellt werden[16].

Oeffentlichrechtliche juristische Personen haben ihr Steuerdomizil dort, wo die Rechtsordnung ihren Sitz vorsieht[17].

Für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gilt, sofern überhaupt ihre Steuersubjektivität anerkannt ist, als primäres Steuerdomizil der Geschäftssitz, analog dem Sitz der Verwaltung bei den juristischen Personen. Fehlt die Eigenschaft, Steuersubjekt sein zu können, werden die einzelnen Beteiligten an demjenigen Ort besteuert, wo ihre eigene steuerrechtliche Zugehörigkeit vorhanden ist, sei es in persönlicher oder in wirtschaftlicher Hinsicht.

Erbengemeinschaften, die, wie wir in § 6 gesehen haben, trotz fehlender Rechtsfähigkeit betreibungsfähig sind und daher Steuersubjekt sein können, sind an dem kantonal zu bezeichnenden Orte steuerpflichtig. Das Bundesgericht hat sich damit nicht befaßt, weil es die Steuersubjektivität überhaupt ablehnt. In den Kantonen, die die Besteuerung einer unverteilten Erbschaft kennen, gilt als primäres Steuerdomizil in Anlehnung an Art. 538 ZGB der letzte Wohnsitz des Erblassers, weil dort der Erbgang eröffnet wird und somit dort der Standort einer Erbengemeinschaft anzunehmen ist[18].

b) Die *wirtschaftliche Zugehörigkeit* besteht darin, daß zwar der Steuerpflichtige nicht selbst, jedoch dessen wirtschaftliche Inter-

---

[15] Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 144 ff.

[16] Vgl. BGE Bd. 45 I Nr. 26.

[17] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 43.

[18] Vgl. Blumenstein, Zur Frage der Besteuerung der Erbengemeinschaften. Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht Bd. 24, S. 161 ff., Holliger, Steuerdomizil, S. 152.

essen der Gebietshoheit des Gemeinwesens unterstellt sind[19]. Gegen sie richtet sich die Gewalt der Steuerhoheit, sie sind von der faktischen oder rechtlichen Duldung des Gemeinwesens abhängig. Um als Merkmal für die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu dienen, müssen sie eine gewisse Intensität erreichen, sowohl in sachlicher als in zeitlicher Hinsicht. Das Gewaltverhältnis muß sich auswirken können, und es darf nicht im Belieben des Steuerpflichtigen sein, sich jederzeit der Besteuerung zu entziehen durch Rücknahme seiner wirtschaftlichen Interessen.

Dies trifft vor allem zu beim Grundeigentum, das seiner Natur nach ständig der Gebietshoheit des Gemeinwesens untersteht, ferner bei der selbständigen Ausübung einer dauernden wirtschaftlichen Tätigkeit und endlich bei gewissen äußern Vorgängen, die zuzulassen oder zu verhindern im Belieben des Gemeinwesens steht.

1. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit infolge *Grundeigentums* bedarf keiner besondern Rechtfertigung[20]. Das enge Verhältnis zwischen Recht und Ort der gelegenen Sache bei Grundstücken ist so allgemein anerkannt, daß auch das Steuerrecht daran festhält und daraus die steuerrechtliche Zugehörigkeit ableitet — für die Kultussteuern zu Unrecht, wie wir später sehen werden. Dies gilt nach ständiger Praxis sowohl international, inter- und innerkantonal und zwar für alle Steuerarten[21], die mit dem Grundeigentum zusammenhängen, vor allem selbstverständlich für die speziellen Grundsteuern. Weniger eindeutig war dagegen die Stellungnahme der positiven Steuergestezgebung zu den grundpfandversicherten Forderungen. In Mißachtung des allgemeinen Grundsatzes, daß Rechte und Forderungen Mobilien sind, oder zwecks Ausgleichung des dem Grundeigentümer gewährten Schuldenabzuges für Hypotheken, wurden sie vielfach dem Grundeigentum gleichgestellt und folglich dort besteuert, wo das Grundpfand lag. Das Bundesgericht nahm in seiner Doppelbesteuerungspraxis von Anfang an dagegen Stellung, und heute werden die Grundpfandforderungen allgemein als *bewegliche Vermögen* behandelt. Dessen Standort begründet regelmäßig keine besondere steuerrechtliche Zugehörigkeit, sondern maßgebend ist die Zugehörigkeit des Eigentümers. Die Ver-

[19] Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 154 ff., Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 44 ff.

[20] Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 164.

[21] Auch für die Verkehrssteuern in bezug auf Grundstücke ist der Ort der gelegenen Sache Steuerort. Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 183.

bindung zum steuerfordernden Gemeinwesen ist zu wenig eng und kann durch den Eigentümer jederzeit aufgehoben werden.

2. Eine *wirtschaftliche Betätigung* kann dann zur steuerrechtlichen Zugehörigkeit führen, wenn sie dauernd, selbständig und durch objektive Merkmale mit dem Gebiet des steuerfordernden Gemeinwesens verbunden ist. Nur so kann ein eigentliches, eine Abgabepflicht rechtfertigendes, öffentlichrechtliches Verhältnis zwischen Erwerbtätigem und Gemeinwesen entstehen, nur so kann aber auch das Gemeinwesen seine Herrschaftsgewalt geltend machen durch Gewährung oder Verweigerung des zur Ausübung der Erwerbstätigkeit notwendigen obrigkeitlichen Schutzes.

Das Merkmal der Selbständigkeit wurde in der Doppelbesteuerungspraxis vom Bundesgericht ausgebildet, um die Zugehörigkeit kraft Erwerbstätigkeit von derjenigen kraft Wohnsitzes genau abzugrenzen. Die Selbständigkeit besteht in einer Unabhängigkeit der Tätigkeit von derjenigen eines andern Subjektes.

Das Moment der äußern Verbindung mit dem Gemeinwesen besteht darin, daß eine eigentliche Geschäftsniederlassung vorhanden sein muß, d. h. gewisse äußere, körperliche, ebenfalls dauernde Einrichtungen. Eine bloß faktische oder einmalige Tätigkeit genügt also nicht.

Geschäftsniederlassungen sind sowohl für natürliche als für juristische Personen möglich, ferner bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowohl in den Fällen, wo die Gesellschaften als solche, wie auch in den Fällen, wo die Teilhaber als natürliche Personen besteuert werden[22].

Das Bundesgericht hat einerseits die wirtschaftliche Zugehörigkeit kraft Geschäftsniederlassung in vielen Entscheiden scharf abgegrenzt, andererseits aber auch Normen aufgestellt für die Fälle, wo eine Mehrheit von Geschäftsniederlassungen anzuerkennen ist und damit ein Steueranspruch mehrerer Gemeinwesen[23]. Im letztern Fall wird die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, daß die als Steuerobjekt dienenden Vermögenswerte auf die verschiedenen Geschäftsniederlassungen verteilt werden[24].

3. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit ist endlich dort gegeben, wo sich gewisse Vorgänge rechtlich oder tatsächlich abspielen, und wo es

---

[22] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 37. Holliger, Steuerdomizil, S. 194.

[23] Vgl. Blumenstein. Schweiz. Steuerrecht, S. 45 ff., 141, 148 ff., besonders 150 f., Holliger, Steuerdomizil, S. 185 ff. und 206 ff.

[24] Vgl. Holliger, Steuerdomizil, S. 219 ff.

daher dem steuerfordernden Gemeinwesen freisteht, sie zu dulden oder zu verhindern. Es handelt sich um die sogenannten Verkehrssteuern, die einerseits die Rechtsverkehrssteuern umfassen, wo das Steuerobjekt in der Begründung, Uebertragung oder Verwirklichung eines Rechtes besteht, andererseits die Wirtschaftsverkehrssteuern, wo Steuerobjekt ein bestimmter tatsächlicher Vorgang ist. Als Steuerort ist bei Rechtsverkehrssteuern der Ort maßgebend, wo das Rechtsgeschäft seine Wirkungen zeitigt, bei Wirtschaftsverkehrssteuern der Ort des tatsächlichen Vorganges[25].

§ 8. Besondere Eigenschaften des Steuersubjektes.

Für das Eintreten und Bestehen einer Steuerpflicht sind neben den bei jeder Steuerart notwendigen Voraussetzungen der Rechtsfähigkeit und der steuerrechtlichen Zugehörigkeit für einzelne Steuern noch besondere Eigenschaften des Steuersubjektes notwendig. Es liegt darin keine Ausnahme von dem in der modernen Steuerpolitik geltenden Prinzip der Allgemeinheit der Steuer, d. h. der gleichmäßigen Heranziehung aller sich im Gebiete des Gemeinwesens befindlichen Personen oder Vermögenswerte; denn genau wie die Rechtsgleichheit, mit welcher sie ja in ihrem Ziele übereinstimmt, kann auch die Allgemeinheit einer Steuer keine absolute, sondern nur eine relative sein, d. h. nur bei übereinstimmenden Voraussetzungen Geltung haben[1].

Die als solche Voraussetzungen aufzufassenden besondern Eigenschaften des Steuerpflichtigen können in der Verfassung, in Gesetzen, oder anläßlich der Delegation der Steuerhoheit ausdrücklich bezeichnet oder vorbehalten werden, sei es positiv durch Nennung der Steuerpflichtigen, oder negativ durch Aufzählung der von der Steuerpflicht Befreiten, sie können sich aber auch aus der Art der Steuer selbst ergeben, aus ihrer innern rechtlichen Struktur.

Keine besondere Eigenschaft des Steuerpflichtigen liegt darin, daß er zum Steuerobjekt in eine bestimmte Beziehung treten muß, damit

---

[25] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 49 ff., 145.

[1] Vgl. § 2, B, 7 mit Anmerkung 16, ferner über die Relativität der Rechtsgleichheit Burckhardt, Kommentar der schweiz. BV, Art. 4, und Fleiner, schweiz. Bundesstaatsrecht, S. 282. Ueber die Allgemeinheit der Steuer: Eheberg im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., 7 Bd., S. 1066, Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, S. 421. Hensel, Steuerrecht, S. 47. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 84.

er zu einer Steuerleistung angehalten werden kann; denn die grundsätzliche Steuerpflicht besteht schon vorher; nur die konkrete Steuerschuld ist vom Vorhandensein eines Steuerobjektes und einer Beziehung des Steuerpflichtigen zu diesem abhängig. Es ist daher selbstverständlich, daß z. B. nur der Grundeigentümer zu einer Grundsteuer, der Erwerbstätige zu einer Erwerbssteuer usw. herangezogen werden kann.

Einen Grenzfall bilden dagegen die *Personalsteuern*, weil dort die Existenz der für das Steuersubjekt geforderten besondern Eigenschaften allein schon zur Begründung einer konkreten Steuerschuld genügt, diese also zugleich Steuerobjekt sind. Wer männlichen Geschlechtes ist, ist nicht nur grundsätzlich Steuerpflichtiger einer Mannssteuer, sondern zugleich schon effektiver Steuerschuldner, sofern nicht noch weitere Eigenschaften wie Erwerbsfähigkeit, Mindestalter etc. gefordert werden[2]. Wer politisch stimmberechtigt ist, unterliegt grundsätzlich der Aktivbürgersteuer und ist zugleich ebenfalls schon Steuerschuldner. Bei den reinen Kopfsteuern genügen sogar die Rechtsfähigkeit und die steuerrechtliche Zugehörigkeit allein zur Begründung der Steuerpflicht und der Steuerschuld. Immerhin wird auch hier oft verlangt, daß der Steuerpflichtige ein gewisses Alter, meist die Volljährigkeit, erreicht habe und nicht armengenössig oder notorisch arm sei.

Bei den übrigen Steuerarten, die besondere Eigenschaften des Steuerpflichtigen fordern, handelt es sich nur um die Steuerpflicht als solche, also um die Möglichkeit des betreffenden Individuums, überhaupt Steuerschuldner werden zu können, sobald die objektiven Voraussetzungen erfüllt sein würden.

Derartige subjektive Spezialeigenschaften können, abgesehen von den Personalsteuern, sein:

a) Der *Zivilstand*. Dieser ist z. B. maßgebend für die Ledigen- oder Junggesellensteuer, die nur von unverheirateten Personen erhoben werden kann. Die Nähe der Verwandtschaft, vom Einzelnen aus gesehen ebenfalls eine besondere Eigenschaft, spielt eine große Rolle bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern, sei es, daß nahe Verwandte überhaupt nicht steuerpflichtig sind, oder daß sie mit geringeren Ansätzen besteuert werden.

Ueber die Stellung der Familie im Steuerrecht vgl. § 9.

b) Die *Nationalität*, die früher als eine Art steuerrechtlicher Zu-

---

[2] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 171.

gehörigkeit verwendet wurde[3], allerdings unter Anpassung der Begriffe Inländer und Ausländer an die steuerrechtlichen Bedürfnisse[4], kann heute in der Weise als besonderes subjektives Erfordernis auftreten, daß die Steuerpflicht entweder nur für Staatsangehörige besteht, oder daß diese gerade davon ausgenommen werden. Dies gilt, unter Vorbehalt der Staatsverträge, nur in internationaler Beziehung. Für die innerschweizerischen Verhältnisse ist Art. 45 Abs. 6 der Bundesverfassung maßgebend: »Der niedergelassene Schweizerbürger darf von Seiten des die Niederlassung gestattenden Kantons mit keiner Bürgschaft und mit keinen andern besondern Lasten behufs der Niederlassung belegt werden. Ebenso darf die Gemeinde, in welcher er seinen Wohnsitz nimmt, ihn nicht anders besteuern als den Ortsbürger.« Aber auch gegenüber den Angehörigen fremder Staaten fand deren Nationalität im schweizerischen Recht bis dahin nur in negativer Richtung Beachtung, indem sie, sofern sie keine Erwerbstätigkeit ausüben, von einigen Kantonen im Interesse des Fremdenverkehrs während einer gewissen Zeit von der Vermögens- und Einkommensteuer befreit werden[5].

c) Die *Zugehörigkeit zu einer bestimmten Konfession* als subjektive Voraussetzung für Steuerpflichtige bei Kultussteuern werden wir in § 12 im einzelnen behandeln.

§ 9. Die Stellung der Familien, Nutznießer und Erben im Steuerrecht.

Bei der Erhebung von Kultussteuern von Familienangehörigen, Nutznießern und Erben können in subjektiver Hinsicht Schwierigkeiten entstehen, indem es fraglich erscheint, nach der Konfessionsangehörigkeit welcher der beteiligten Personen die Steuerpflicht beurteilt werden soll. Es ist daher angebracht, im vorliegenden Abschnitt zu untersuchen, welche Grundsätze das allgemeine Steuerrecht in diesen Fällen anwendet.

A. Die Stellung der Familien im Steuerrecht.

Das Steuerrecht nimmt insofern auf den zivilrechtlichen Begriff der Familie Rücksicht, als es in ihrem Vermögen und Einkommen

[3] Vgl. § 7, S. 68 und Hensel, Steuerrecht, S. 66.
[4] Vgl. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, S. 136.
[5] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 99.

ein wirtschaftliches Ganzes erblickt, dessen Erfassung als Einheit auch für das Steuerrecht von Vorteil sein kann. Das positive Recht geht in der Umschreibung dieses wirtschaftlichen Ganzen verschieden weit. Während in einigen Fällen die wirtschaftlichen Werte aller derjenigen Personen zusammengefaßt werden, die »gemeinsam in einem Haushalt leben«, ungeachtet des Verwandtschaftsgrades und des Alters der Beteiligten, beschränken andere Gesetze die Besteuerung auf Vermögen und Einkünfte der Ehegatten und minderjährigen Kinder oder überhaupt nur der Ehegatten. Der von uns angewandte Ausdruck »Familie« ist daher kein steuerrechtlicher Begriff, sondern eine von uns gewählte Bezeichnung für alle jene Personengruppen, die infolge ihrer familienrechtlichen oder tatsächlichen Beziehungen für eine einheitliche steuerrechtliche Behandlung in Frage kommen.

Es ist selbstverständlich, daß eine Familie als solche nicht Steuersubjekt sein kann, denn sie ist keine rechtsfähige, von ihren Angehörigen gesonderte Persönlichkeit. Dagegen können wir doch von einer einheitlichen Besteuerung sprechen, wenn für die wirtschaftliche Einheit ein einzelnes Mitglied steuerpflichtig erklärt wird, sei es direkt, d. h. unter vollständigem Ausschluß der übrigen, sei es durch deren Ersetzung in der verfahrensmäßigen Verwirklichung des Steuerrechtsverhältnisses (Steuersubsitution).

Praktisch ergibt sich schon aus dem Familienrecht eine gewisse Einheit in der Besteuerung, soweit es sich wenigstens um das Vermögen oder den Vermögensertrag als Steuerobjekte handelt. Bei Gütergemeinschaft haftet das Gesamtgut für die »Kosten der Verwaltung«, worunter auch die Steuern fallen (ZGB Art. 216/2). Bei der Güterverbindung ist der Ehemann Nutznießer am eingebrachten Frauengut und als solcher auch dafür steuerpflichtig (ZGB Art. 201/1 und 765/1). Für das Vermögen minderjähriger Kinder sind, soweit daran die Nutznießung besteht, die Eltern steuerpflichtig (ZGB Art. 292 und 765/1).

Diese privatrechtlichen Bestimmungen sind jedoch für das Steuerrecht nicht maßgebend. Es steht ihm frei, trotzdem jedes der Familienangehörigen selbständig als Steuersubjekt zu bezeichnen; nur der interne Ausgleich für die Steuerzahlung würde sich dann nach dem Familienrecht richten.

Umgekehrt kann der Steuergesetzgeber aber auch weitergehen als das Familienrecht und den Ehemann nicht nur die mit der Steuerpflicht verbundenen Rechtshandlungen als Vertreter vornehmen lassen, sondern ihn direkt an Stelle der Ehefrau oder der minder-

jährigen Kinder setzen. Wenn dabei die letztern trotzdem die eigentlichen Steuersubjekte bleiben, sprechen wir von Steuersubstitutionen, wenn sie dagegen überhaupt als Steuersubjekte ausscheiden, sprechen wir von direkter Steuerpflicht des Ehemannes resp. Inhabers der elterlichen Gewalt.

Bei der *Steuersubstitution*[1] wird der Ehemann oder der Inhaber der elterlichen Gewalt selbst wie der Steuerpflichtige behandelt. Er hat die entsprechenden Rechte und Pflichten und haftet sowohl formell als materiell für die Erfüllung der Steuerpflicht. Eigentliche Steuersubjekte bleiben aber, wie oben erwähnt, auch hier die Ehefrau und die minderjährigen Kinder. Die die Steuerpflicht begründenden Beziehungen bleiben zwischen ihnen und dem Gemeinwesen bestehen, doch scheiden sie verfahrensmäßig für die Verwirklichung des steuerrechtlichen Verhältnisses aus. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit muß dabei sowohl beim Steuersubjekt als beim Substituten vorliegen; beim erstern, weil sonst das steuerrechtliche Verhältnis gar nicht zustande kommt, beim letztern, weil er allein für die Steuer belangt werden kann. Dagegen ist für die je nach Steuerart vom Steuersubjekt geforderten besondern Eigenschaften einzig das Steuersubjekt maßgebend. Ihre Wirkung beschränkt sich ja auf das Zustandekommen des steuerrechtlichen Verhältnisses, in welches der Substitut erst eintritt, wenn es an sich schon perfekt ist.

Noch häufiger als die Steuersubstitution treffen wir im schweizerischen Recht die *direkte Steuerpflicht* des Ehemannes oder des Inhabers der elterlichen Gewalt. Die Ehefrau und die minderjährigen Kinder scheiden dann überhaupt als Steuersubjekte aus, die bei ihnen vorliegenden Steuerobjekte werden denjenigen des Ehemannes oder Inhabers der elterlichen Gewalt zugerechnet. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit muß daher einzig beim letztern bestehen und für die Steuerpflicht sind einzig seine Eigenschaften maßgebend. Wir werden sehen, daß auch in diesen Fällen aus Billigkeitsgründen und wegen Art. 49/6 der Bundesverfassung trotzdem auf die Konfessionsangehörigkeit von Frau und Kindern meistens Rücksicht genommen und die Kultussteuerpflicht danach beurteilt wird.

Eine *gesonderte Besteuerung* der Ehegatten und minderjährigen Kinder ist in der Schweiz nur da üblich, wo kein gemeinsamer Haushalt besteht, bei Ehegatten außerdem noch im Falle der Gütertrennung, bei minderjährigen Kindern in einzelnen Kantonen für bestimmte Steuerarten. Es ist selbstverständlich, daß in diesen Fällen

[1] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 111 ff.

einzig die Zugehörigkeit und die besondern Eigenschaften des selbständig Steuerpflichtigen maßgebend sind.

B. Die Besteuerung des Nutznießers.

Der Nutznießer ist ohne weiteres allein steuerpflichtig in den Fällen, wo das positive Steuerrecht den Vermögensertrag als Steuerobjekt bezeichnet, denn dieser Ertrag kommt kraft der Nutznießung eben nur dem Nutznießer zugute. Dagegen läßt sich als Steuersubjekt für die Vermögenssteuer, die auf dem Nutznießungsgut erhoben wird, sowohl eine Heranziehung des Eigentümers als des Nutznießers rechtfertigen, beim Eigentümer infolge seiner engen Beziehungen zum Nutznießungsgut, beim Nutznießer infolge der allgemein üblichen Auffassung, daß die Steuern aus dem Ertrag einer Sache gedeckt werden sollten. Das Zivilrecht gibt der zweiten Auffassung den Vorzug und bestimmt in Art. 765/1 ZGB ausdrücklich, daß der Nutznießer für die Dauer seiner Berechtigung die Steuern und Abgaben auf der Sache zu tragen habe. Wird kraft Steuerrecht der Eigentümer dafür belangt, hat dieser gegenüber dem Nutznießer Anspruch auf Ersatz (ZGB Art. 765/2).

Das Steuerrecht ist natürlich auch hier nicht an die Bestimmung des Zivilrechtes gebunden. Doch können wir im positiven schweizerischen Steuerrecht feststellen, daß mit ganz seltenen Ausnahmen auch der Steuergesetzgeber den Nutznießer für das Nutznießungsgut steuerpflichtig erklärt[2], und zwar immer direkt, das heißt unter Ausschluß des Eigentümers als Steuersubjekt und nicht etwa bloß im Sinne einer Substitution, die hier ebenfalls möglich wäre[3].

Es folgt daraus ohne weiteres die für uns wichtige Feststellung, daß sowohl für die steuerrechtliche Zugehörigkeit, als für die je nach Steuerart geforderten besondern Eigenschaften, einzig die Verhältnisse des Nutznießers und nicht diejenigen des Eigentümers maßgebend sind.

---

[2] In bezug auf die Kirchensteuern besteuert einzig Bern den Eigentümer (vgl. Irène Blumenstein, Kommentar zu den bernischen Steuergesetzen, Note 3 d zu Art. 6), während es Freiburg, Basel-Land und Graubünden den Kirchgemeinden überlassen, wen sie als Steuersubjekt bezeichnen wollen. Auch in den letztern Fällen, ferner dort. wo wie in Appenzell A.-Rh. und Schwyz eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung fehlt, wendet aber die Praxis regelmäßig den Grundsatz der Heranziehung des Nutznießers an.

[3] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 112.

C. Die Besteuerung der Erben[4].

Beim Tode eines Steuersubjektes gehen die von diesem geschuldeten Steuern zusammen mit den andern Schulden auf die Erben über, welche dafür solidarisch haften. Eine gesetzliche Ausnahme, wie sie der entsprechende Art. 560 ZGB vorbehält, liegt für die Steuern nicht vor. Vielmehr erweitert das Steuerrecht kraft seines Vorranges gegenüber dem Zivilrecht in vielen Fällen die Haftung der Erben durch Statuierung einer besondern steuerrechtlichen Nachfolge, der sogenannten Steuersukzession.

Die Steuerpflicht des Erblassers dauert grundsätzlich nur bis zu seinem Tode. Auch wenn das Steuerobjekt, das nachher von den Erben versteuert wird, dasselbe bleibt, entsteht doch ein ganz neues steuerrechtliches Verhältnis, bei welchem die subjektiven Voraussetzungen unabhängig vom früheren Verhältnis erfüllt sein müssen.

Dieser dem zivilen Recht entnommene Grundsatz entspricht in verschiedener Richtung nicht den Bedürfnissen des Steuerrechtes.

Einmal kann es — wenigstens für die Veranlagungssteuern, d. h. die Steuern, die einer Veranlagung bedürfen — im Moment des Todes an einer perfekten Steuerforderung fehlen, also auch an einer für den Uebergang auf die Erben geeigneten Steuerschuld, weil die Veranlagung nicht beendet oder überhaupt nicht eingeleitet wurde[5]. Die Erben können ohne steuerrechtliche Sonderbestimmung dafür nicht herangezogen werden[6], weil sie nach zivilem Recht nur für die Zahlung der im Moment des Todes geschuldeten Steuern, nicht aber für die Perfektionierung der Steuerforderung, das heißt für die verfahrensmäßigen Pflichten, haften.

Sodann sprechen praktische Gründe gegen eine pro rata-Besteuerung der Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers mit nachheriger neuer Besteuerung dieser gleichen Erben als neue Steuersubjekte. Das Veranlagungsverfahren ist regelmäßig auf eine bestimmte Periode zugeschnitten, weshalb ein Unterbuch unerwünscht ist.

---

[4] Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei darauf aufmerksam gemacht, daß es sich im vorliegenden Fall nicht um Erbschaftssteuern handelt, sondern um die Besteuerung der Erben für die vom Erblasser geschuldeten Steuern. Erbschaftssteuern dürfen in der Schweiz von kirchlichen Verbänden nirgends erhoben werden, wie denn überhaupt mit wenigen Ausnahmen die Steuerhoheit der Kirchgemeinden und Landeskirchen auf die eigentlich direkten Steuern beschränkt ist.

[5] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 62.

[6] Praktisch können wir jedoch feststellen, daß auch ohne ausdrückliche Gesetzesbestimmung die Erben häufig dazu angehalten werden, bei der Perfektionierung mitzuwirken. Ein Entscheid liegt u. W. darüber nirgends vor.

Beide Nachteile werden aufgehoben bei Einführung der oben angeführten *Steuersukzession:* Die Erben übernehmen, ohne selbst die Eigenschaften des Steuersubjektes zu besitzen, die steuerrechtliche Stellung des Erblassers. Sie setzen das steuerrechtliche Verhältnis des Verstorbenen fort und es entsteht vorläufig überhaupt kein neues. Dadurch wird ihre Schuldpflicht unabhängig vom Stand der Perfektionierung der Steuer; wenn die Veranlagung nicht eingeleitet oder nicht beendet ist, sind die Erben gleich dem Erblasser zur Mitwirkung verpflichtet. Zudem kann die Wirkung der Sukzession auf die ganze laufende Steuerperiode ausgedehnt werden, wodurch eine pro rata-Besteuerung und damit ein Unterbruch des Veranlagungsverfahrens vermieden wird.

Im Hinblick auf die Kultussteuern hat die Steuersukzession aber zugleich die wesentliche Wirkung, daß während ihrer Dauer ausschließlich die persönlichen Eigenschaften des Erblassers die subjektive Steuerpflicht bestimmen. Die Erben sind ja nicht als solche Steuersubjekte, sondern einzig und allein als Nachfolger des Erblassers[7].

Ein derartiger Eingriff in die im Privatrecht üblichen Grundsätze der Erbfolge bedarf, wie es überhaupt dem Wesen des Steuerrechtes als öffentliches Recht entspricht, einer ausdrücklichen Vorschrift[8]. Allein, in der Praxis des kantonalen Steuerrechtes können wir häufig feststellen, daß die Grundsätze der Steuersukzession auch ohne besondere Gesetzesbestimmung angewandt werden. Es wird gehalten, »wie wenn der Erblasser das Ende der Steuerperiode noch erlebt hätte«. Ferner läßt die noch oft anzutreffende Auffassung, daß das Steuerobjekt als solches besteuert werde (»daß die Steuer auf die und die Vermögenswerte verlegt werde«) einen Wechsel des Steuersubjektes, das für die betreffende Steuer belangt wird, als nebensächlich erscheinen.

Im gleichen Sinne wird auch auf einen Wechsel der subjektiven Eigenschaften des Steuerpflichtigen wenig oder gar keine Rücksicht genommen. Nach strengem Recht können — sofern nicht ausdrücklich die Steuersukzession vorgesehen ist — für die Steuerpflicht nur die Eigenschaften des gegenwärtigen Steuersubjektes in Betracht fallen, nicht aber diejenigen eines Rechtsvorgängers. Die Eigenschaften des Erblassers sind somit maßgebend bis zum Todestag, nachher dagegen nur noch diejenigen der Erben, und zwar, da ja die Erben-

[7] Vgl. darüber § 13.
[8] Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 116.

gemeinschaft trotz ihrer Betreibungsfähigkeit und Steuersubjektivität[9] keine von den Erben gesonderte Rechtspersönlichkeit bildet, der einzelnen Erben für die ihrem Erbrecht entsprechenden Anteile.

Dessenungeachtet stellt die Praxis auch ohne ausdrückliche Steuersukzession meistens auf die subjektiven Verhältnisse des Erblassers ab, wenigstens bis zum Ende der laufenden Steuerperiode des Todesjahres. Erst wenn die Teilung während längerer Zeit hinausgeschoben wird und die Erbengemeinschaft dauernden Charakter annimmt, werden die Steuerverhältnisse neu geordnet, nicht nach festen Normen, sondern meist nach praktischen Gesichtspunkten.

Diese praktische Weitergeltung der subjektiven Verhältnisse des Erblassers enthält alle Aeußerungen der Steuersukzession. U. E. ist daher auch in diesen Fällen trotz Fehlens einer Gesetzesbestimmung eigentliche Steuersukzession anzunehmen, dies umsomehr, als die theoretisch anfechtbare Praxis von den kantonalen Instanzen geschützt wird.

Bei der Besteuerung der Erben gelangen wir somit zum Ergebnis, daß für die Steuern bis zum Todestag die persönlichen Eigenschaften des Erblassers, für die Steuern nach dessen Todestag dagegen grundsätzlich die Eigenschaften der einzelnen Erben für die subjektive Steuerpflicht maßgebend sind. Wenn aber durch das positive Steuerrecht oder durch die kantonale Praxis das Institut der Steuersubstitution eingeführt wurde, bestimmen während deren Dauer die Eigenschaften des Erblassers über dessen Tod hinaus die subjektive Steuerpflicht.

3. Abschnitt.

Anwendung der allgemeinen Grundsätze auf das Subjekt der Kultussteuern.

§ 10. Die Rechtsfähigkeit und die Steuersubjektivität bei den Kultussteuern.

Was wir in § 6 über die Rechtsfähigkeit als Voraussetzung der Steuersubjektivität gesagt haben, gilt ohne weiteres auch für die Kultussteuern. Wenn auch die Vollstreckung der Kultussteuern praktisch oft bedeutend weniger konsequent durchgeführt wird, als dies

[9] Vgl. S. 50.

für die allgemeinen staatlichen und kommunalen Steuern der Fall ist[1], widerspräche es doch dem Charakter einer Steuer vollständig, wenn nicht einmal die Möglichkeit der zwangsweisen Eintreibung bestehen würde. Hierfür ist aber die Betreibungsfähigkeit notwendig und diese setzt ihrerseits die Rechtsfähigkeit voraus[2].

Damit ist auch dem Kultussteuerrecht eine äußere Grenze für die Umschreibung der Steuersubjekte gezogen: Subjekte der Kultussteuern können nur rechtsfähige Personen sein. Umgekehrt bedeutet dies jedoch nicht, daß jede Rechtspersönlichkeit zugleich Kultussteuersubjekt sein müsse. Vielmehr haben wir gerade hier einen Fall, wo andere Gründe als diejenigen der mangelnden Rechtsfähigkeit eine Heranziehung als Steuersubjekte juristisch verbieten können.

Vor allem ist dem kirchlichen Charakter des für die Kultussteuer maßgebenden Rechtsverhältnisses zwischen Kirchgemeinde und Steuerpflichtigem Rechnung zu tragen. Wohl wurde dieses Verhältnis demjenigen zwischen Staat oder Gemeinde und gebietsunterworfenem Individuum angeglichen, als die kirchlichen Verbände als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannt und territorial abgegrenzt wurden. Doch ging dadurch der grundlegende kirchliche Charakter nicht verloren. Die staatliche Anerkennung und territoriale Abgrenzung bezweckten nicht eine Aenderung, sondern bloß eine Ausgestaltung der bestehenden kirchlichen Beziehungen. Beschränkungen in bezug auf den Kreis der Angehörigen bleiben daher in vollem Umfange bestehen. Es handelte sich ja nicht darum, neue Beziehungen zu schaffen, sondern nur, die vorhandenen auszubauen.

Im genau gleichen Sinne ist die nachherige Ausstattung der kirchlichen Verbände mit Steuerhoheit aufzufassen. Auch ohne ausdrückliche Einengung anläßlich ihrer Verleihung ist diese ganz selbstverständlich nur gegenüber den Angehörigen der Kirchgemeinde wirksam. Andern Individuen gegenüber fehlt jegliche Beziehung, die der Steuererhebung als Grundlage dienen und diese rechtfertigen könnte.

Daraus ergibt sich vor allem die Beschränkung der Steuersubjektivität auf die natürlichen Personen. Sie beschäftigt uns im vorliegenden Paragraphen, während die ebenfalls daraus folgende Beschränkung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit auf die persönliche Zugehörigkeit und diejenige der Kultussteuerpflichtigen auf die Konfessionsangehörigen in den §§ 11 und 12 behandelt werden wird.

---

[1] In einigen Kantonen, z. B. im Kt. Basel-Land, wird grundsätzlich von einer zwangsweisen Eintreibung von Kirchensteuern abgesehen.

[2] Auf den Ausnahmefall der Erbengemeinschaft haben wir schon in § 6 hingewiesen. Er hat grundsätzlich auch für die Kirchensteuern Geltung.

Es ergibt sich dadurch eine fortschreitende Ausscheidung derjenigen Individuen, die zwar dem Staat, nicht aber einer Kirchgemeinde gegenüber steuerpflichtig sein können.

A. Die *natürlichen Personen* im Gegensatz zu den juristischen Personen und zu den Personengesamtheiten sind die eigentlichen Träger einer kirchlichen Mitgliedschaft. Ihre Steuersubjektivität steht daher gar nicht in Frage. Die natürlichen Personen sind es, welche die Kirchgemeinde als Personenverband überhaupt bilden, ihnen gegenüber wirkt daher die Steuerhoheit der letztern.

B. Die Heranziehung der *juristischen Personen* zu Kultussteuern bildet seit Jahrzehnten einen Streitgegenstand des schweizerischen Staats- und Steuerrechtes. Ausgangspunkt sind einerseits der Art. 49/6 der schweizerischen Bundesverfassung und andererseits Zweckmäßigkeitserwägungen meist fiskalpolitischer Natur.

Art. 49/6 BV bestimmt, daß niemand gehalten sei, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden. Wir werden seine Bedeutung für das Steuerrecht in § 14[3] untersuchen und dabei sehen, daß er rein negativen Charakter hat. Dies wird allgemein von der Theorie und vom Bundesgericht bei der Auslegung des Artikels hervorgehoben[4]. Der Artikel sagt nicht, wer kultussteuerpflichtig sei, sondern — seiner Stellung in der Bundesverfassung gemäß — nur, daß es derjenige nicht sei, der durch die Besteuerung in seiner Glaubens- und Gewissensfreiheit beeinträchtigt würde. Praktisch liegt somit die Lösung der ganzen Frage nach wie vor dem kantonalen Gesetzgeber ob. Statt nun aber selbständig nach steuerrechtlichen Grundsätzen eine Lösung zu suchen, begnügen sich viele Kantone damit, durch einfache Umkehrung der Voraussetzungen aus Art. 49/6 BV eine positive Steuernorm zu gewinnen und demnach alle diejenigen Personen als kultussteuerpflichtig zu betrachten, die durch die Besteuerung in ihrer Glaubens- und Gewissensfreiheit nicht verletzt werden[5]. Darunter fallen auch die juristischen Personen, weil sie sich nach der bundesgerichtlichen Praxis nicht auf Art. 49/6 BV berufen können, da dieser ein reines Individualrecht darstelle, welches nur natürlichen Personen zukomme.

---

[3] Vgl. S. 105 ff.
[4] Vgl. die Ausführungen auf Seite 106 mit den dort angeführten Zitaten.
[5] Vgl. S. 106.

Dieses Vorgehen ist offensichtlich juristisch anfechtbar und widerspricht dem besondern Wesen eines kirchlichen Verbandes und einer kirchlichen Steuer vollständig. Zu seiner Rechtfertigung werden eine Menge Gründe angeführt, die jedoch ohne Ausnahme nicht einen juristischen, sondern einen rein fiskalischen Hintergrund haben. Wir führen sie deshalb nur kurz an, ohne näher darauf einzutreten:

1. Zunächst wird versucht, nachzuweisen, daß die juristischen Personen selber ein Interesse daran hätten, daß für die kirchlich-religiösen Bedürfnisse gesorgt werde. Dieses Argument entspricht dem häufig von Gegnern der Besteuerung angeführten, wonach juristische Personen deshalb nicht steuerpflichtig sein könnten, weil sie die kirchlichen Einrichtungen nicht benützen könnten[6]. Beide Argumente sind nicht maßgebend für die Beurteilung der Steuerpflicht. Diese ist weder von einer direkten noch von einer indirekten Gegenleistung des steuerfordernden Gemeinwesens abhängig[7].

2. Aehnlich steht es mit den öffentlichen Interessen, die angeblich durch die kirchlichen Verbände vertreten werden, und woran daher auch die juristischen Personen finanziell beizusteuern hätten[8]. Ohne auf die Frage einzutreten, wie weit die Kirche tatsächlich allgemein öffentliche Interessen vertrete, müssen wir daran festhalten, daß jedenfalls die Steuerpflicht nicht davon abhängig ist; sonst wäre nicht einzusehen, warum denn natürliche Personen, die nicht der Konfession des besteuernden Gemeinwesens angehören, von der Steuerpflicht befreit werden sollten. Die rechtliche Trennung der kirchlichen von den politischen Verbänden scheint uns darauf hinzuweisen, daß staatliche und kirchliche Zwecke eben nicht mehr übereinstimmen, daß daher nicht mehr jedermann zu einer kirchlichen Steuer angehalten werden darf, wie dies für die staatlichen Steuern der Fall ist[9].

3. Aus der gleichen Ueberlegung heraus müssen wir eine Analogie zu andern Steuern, z. B. Schul- und Armensteuern, ablehnen. Die

---

[6] Vgl. z. B. von Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S. 86, Vasella, die Rechtsverhältnisse des katholischen Kirchenvermögens im Kt. Grabünden, S. 181.

[7] Vgl. den Grundsatz der Voraussetzungslosigkeit, S. 22 und 28.

[8] Vgl. Langhard, Die Glaubens- und Kultusfreiheit, S. 74, Weisflog, die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen, in Bd. 13 der Schweiz. Juristenzeitung, S. 1 ff., besonders S. 5, Vasella, Die Rechtsverhältnisse des katholischen Kirchenvermögens in Graubünden, S. 180, sowie die Bundesgerichtsentscheide in Bd. 21, S. 394, Bd. 55 I, S. 120 und das Urteil vom 24. Mai 1940 i. S. Dr. Wander AG und Konsorten.

[9] Vgl. Weisflog, die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen, SJZ, Bd. 13, S. 3.

juristischen Personen können ebenfalls aus der Verwendung der Steuererträgnisse keinen Nutzen ziehen und müssen doch die Steuern bezahlen[10]. Es scheint in diesen Fällen eben tatsächlich ein öffentlicher Zweck vorzuliegen, weshalb ihn auch der Staat meistens selber verfolgt und nur ausnahmsweise gesonderten Verbänden überlassen hat.

4. Eine weitere Begründung für die Besteuerung der juristischen Personen wurde darin gesucht, daß die juristischen Personen oft zahlreiches Personal an den Sitz der Gesellschaft nachziehen, welches den dortigen kirchlichen Verbänden erhöhte Aufwendungen verursache[11]. Warum hier eine Steuerpflicht des Dienstherrn entstehen soll, weil dieser zufällig eine juristische Person ist, ist nicht einzusehen, umsomehr als die Angestellten ja persönlich steuerpflichtig sind, wenn in ihrer Person die subjektiven Voraussetzungen erfüllt sind.

Rein fiskalische Erwägungen für die Heranziehung der juristischen Personen zu Kirchensteuern, verbunden mit dem einzigen »Grund«, daß das Bundesgericht die Besteuerung zulasse und daß »andere Kantone dies schon lange getan hätten«, gaben den Ausschlag in den Beratungen des Großen Rates des Kantons Bern über das neue Kirchensteuerdekret vom Jahre 1939[12]. Der durch Gewährung des Schuldenabzugs gegenüber der bisherigen Ordnung entstehende Ausfall der Steuererträgnisse müsse gedeckt werden, wozu eine Besteuerung der juristischen Personen nicht zu umgehen sei, wenn die Steueransätze nicht erhöht werden sollen. Mit Recht haben derartige Begründungen selbstverständlich nichts zu tun.

* * *

Wir kommen zum Schluß, daß sowohl der Art. 49/6 der Bundesverfassung, als auch die angeführten fiskalischen Argumente uns keine Antwort auf die Frage geben, ob juristische Personen kultussteuerpflichtig sein können oder nicht. Die Lösung des Problems muß vor allem im Steuerrecht selbst gesucht werden. Steuer*politische* Er-

[10] Vgl. Langhard, Die Glaubens- und Gewissensfreiheit, S. 75, Weisflog, Die Kultussteuerpflicht der jur. Personen, SJZ Bd. 13, S. 5, BGE Bd. 21, S. 394

[11] Vgl. Langhard, a. a. O. S. 74, Holenstein, Die konfessionellen Artikel der schweiz. BV, S. 285, Vasella, die Rechtsverhältnisse des katholischen Kirchenvermögens im Kt. Graubünden, S. 181, Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 520, BGE Bd. 35 I, S. 334.

[12] Vgl. Tagblatt des Großen Rates, Jahrg. 1939, IV. Heft, S. 523 und 540.

wägungen können nur dann für die Beurteilung herangezogen werden, wenn sich das Steuerrecht nicht eindeutig nach der einen oder andern Richtung hin ausspricht. Das ist aber nicht der Fall; vielmehr ergibt sich aus dem Steuerrecht ganz klar, daß Steuersubjekte von Kultussteuern nur natürliche Personen sein können und zwar aus folgenden Gründen:

Kirchliche Verbände haben einen ausgesprochen persönlichen Charakter. Das folgt einerseits aus der geschichtlichen Entwicklung und anderseits aus dem Wesen dieser Personenverbände selbst.

Daß sich die Kirche ursprünglich auf rein personeller Grundlage aufbaute, braucht nicht weiter erörtert zu werden. Es ist daher klar, daß sich auch die kirchlichen Personenverbände nur aus dem Zusammenschluß einzelner natürlicher Personen bilden konnten. Es fragt sich nur, wie groß der Einfluß der im 19. Jahrhundert aufgekommenen Kirchenhoheit des Staates war[13], ob insbesondere die Anerkennung der kirchlichen Verbände als öffentlichrechtliche Korporationen und ihre territoriale Abgrenzung den rein persönlichen zu einem allgemein staatlichen Charakter erweitert haben. Diese Auffassung ist abzulehnen. Die Anerkennung als öffentlichrechtlicher Verband, zusammen mit der territorialen Abgrenzung, schließen zwar die Verleihung der Gebietshoheit innerhalb des betreffenden Territoriums ein, ohne welche ja die nachherige Verleihung der Steuerhoheit nicht möglich gewesen wäre[14]. Allein, sowohl die Gebietshoheit als die Steuerhoheit konnten richtigerweise den kirchlichen Verbänden nur gegenüber ihren Angehörigen verliehen werden; denn man wollte ja, wie schon erwähnt, nicht neue Beziehungen schaffen, sondern nur die bestehenden Beziehungen zu öffentlichrechtlichen ausbauen. Man wollte den kirchlichen Verbänden — um sie finanziell sicherzustellen — die Möglichkeit geben, die bis dahin freiwilligen Beiträge der Kirchgenossen mit Hilfe des Staates zwangsweise einzutreiben. Keineswegs jedoch dachte man daran, den kirchlichen Verbänden eine den staatlichen Verbänden gleiche Herrschaftsgewalt über sämtliche Personen und Sachen innerhalb ihres Gebietes zu verleihen. Die Gebietshoheit ist somit keine unbeschränkte, sondern bezieht sich nur auf die Personen, die überhaupt Angehörige eines kirchlichen Verbandes sein können und die innerhalb des betreffenden Gebietes leben. Das folgt ohne weiteres

---

[13] Im Zeitalter des Staatskirchentums können wir sowieso nicht von selbständigen kirchlichen Verbänden sprechen. Damals war die Kirche überhaupt nur eine Art staatliche Anstalt. Vgl. die geschichtliche Einleitung.

[14] Vgl. S. 22 und 26.

aus der oft ausdrücklichen Beschränkung der Steuerhoheit gegenüber »den Kirchgenossen«, oder gegenüber »den Angehörigen«[15], aber auch in den übrigen Fällen wurde diese Beschränkung als selbstverständlich vorausgesetzt. Der Charakter der kirchlichen Verbände blieb somit trotz der öffentlichrechtlichen Anerkennung durchaus persönlich, und die territoriale Abgrenzung bedeutet nur eine Abgrenzung der einem kirchlichen Verband angehörenden Personen.

Andererseits würde es dem Wesen eines kirchlichen Verbandes als solchem vollständig widersprechen, wenn wir die einzelnen Personen nicht mehr als Grundlage des Verbandes anerkennen wollten. Trotz der öffentlichrechtlichen Steuerpflicht ist man doch nicht Mitglied einer Kirche, weil man zahlt, sondern man zahlt, weil man Mitglied ist. Jede andere Auffassung sollte scheinbar schon von kirchlicher Seite — trotz finanzieller Vorteile — abgelehnt werden.

Für uns folgt aus diesen Ausführungen, daß juristische Personen nicht Kultussteuersubjekt sein können. Die Gebietshoheit und die Steuerhoheit wirken nur den Angehörigen der kirchlichen Verbände gegenüber, und als solche kommen selbstverständlich nur natürliche Personen in Frage. Gegenüber anderen rechtlichen Persönlichkeiten bestanden niemals irgendwelche Beziehungen, und diese wurden auch nicht geschaffen anläßlich der Anerkennung des kirchlichen Verbandes als öffentlichrechtliche Korporation oder anläßlich der territorialen Abgrenzung. Woraus sollte nun plötzlich die Berechtigung folgen, gegenüber juristischen Personen Steuern fordern zu können?

Außer dieser grundsätzlichen Ablehnung der juristischen Personen als Steuersubjekt einer Kultussteuer ist noch darauf hinzuweisen, daß sie ihrer Natur nach auch keine Konfession besitzen können. Da dies aber — wie in § 11 untersucht werden wird — Voraussetzung für die Steuerpflicht einem bestimmten kirchlichen Verband gegenüber ist, würden die juristischen Personen auch dann noch als Steuerpflichtige ausscheiden, wenn sie als solche überhaupt einem kirchlichen Verbande angehören könnten[16].

* * *

Wie deckt sich nun diese Auffassung mit der positiven Gesetzgebung der schweizerischen Kantone?[17]

---

[15] Vgl. § 12, S. 92.
[16] Vgl. § 12, S. 94.
[17] Vgl. die Darstellung der Kultussteuerpflicht in den einzelnen Kantonen im 3. Kapitel, für die Besteuerung der juristischen Personen mit konfessionellem

Von den 21 Kantonen, die überhaupt von den politischen getrennte kirchliche Verbände und dementsprechend Kirchensteuern i. e. S. kennen[18], besteuern 11 Kantone die juristischen Personen ohne Einschränkung, nämlich Zürich, Bern, Uri, Schwyz, Nidwalden, Glarus, Zug (ausgenommen Holdinggesellschaften), Freiburg, Appenzell I.-Rh., Thurgau und Tessin. Luzern besteuert nur die juristischen Personen ohne konfessionellen Zweck, Appenzell A.-Rh. nur die außerkantonalen juristischen Personen mit Grundeigentum im Kanton, St. Gallen nur die juristischen Personen ohne Erwerbszweck. Basel-Land überläßt die Besteuerung oder Freilassung den autonomen Kirchgemeinden, die indessen von einer Besteruerung tatsächlich absehen. Nur 6 Kantone, nämlich Obwalden, Solothurn, Basel-Stadt, Schaffhausen, Graubünden und Aargau ziehen die juristischen Personen überhaupt nicht als Steuersubjekte heran. In Obwalden wird zudem der evangelischen Diaspora-Gemeinde ein ihren Angehörigen im Verhältnis zur Einwohnerzahl entsprechender Anteil an den Steuererträgnissen der juristischen Personen ausbezahlt; es handelt sich jedoch nicht um eine Kultussteuerpflicht der juristischen Personen, sondern um eine freiwillige Zuweisung seitens der politischen Gemeinden auf Grund einer persönlichen Vereinbarung[19].

Woher rührt diese Mißachtung der steuerrechtlich eindeutigen Beschränkung der Kultussteuerpflicht auf natürliche Personen?

Einmal wird zur Lösung des Problems ein falscher Ausgangspunkt gewählt: Der in seiner Bedeutung rein negative Art. 49/6 der Bundesverfassung wurde durch Umkehrung seiner Voraussetzungen als positiv-steuerrechtliche Norm verwendet. Daran ist das Bundesgericht nicht ohne Schuld. Statt sich darauf zu beschränken, mit Hilfe des Art. 49/6 eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit zu verhüten, gab es der Bestimmung selbst einen positiven Charakter dadurch, daß es durch alle möglichen Argumente die Besteuerung der juristischen Personen zu rechtfertigen suchte.

Sodann sehen wir in der Bezeichnung der juristischen Personen als Kultussteuersubjekt ein Ueberbleibsel aus der Zeit, da innerhalb der einzelnen Kantone noch Glaubenseinheit bestand. Das Staatskirchentum betrachtete die Kirche als eine Angelegenheit des Staa-

---

Zweck, ferner S. 94 und für die Verteilung der Steuererträgnisse unter verschiedene Gemeinden S. 94/95.

[18] D. h. alle außer Genf, wo Kirche und Staat vollständig getrennt sind, Waadt, Wallis und Neuenburg, wo grundsätzlich das Prinzip der Einheitsgemeinden herrscht.

[19] Vgl. S. 158.

tes. Es war daher selbstverständlich, daß ihre Auslagen, soweit zu ihrer Deckung die kirchlichen Einnahmen nicht ausreichten, aus den allgemeinen Staatseinnahmen bezahlt wurden. An diese steuerte trotz teilweiser Verwendung für kirchliche Zwecke jedermann bei, was ohne weiteres dadurch gerechtfertigt war, daß infolge der staatlich angeordneten Glaubenseinheit jedermann der betreffenden Konfession angehörte, für welche die Beiträge verwendet wurden. Als dann später das Staatskirchentum durch die staatliche Kirchenhoheit abgelöst, die kirchlichen Verbände von den politischen getrennt und mit Steuerhoheit ausgestattet wurden, hielt man trotzdem am alten Prinzip fest, wonach jeder dem Staat gegenüber Steuerpflichtige zugleich auch kirchlichen Verbänden gegenüber Steuersubjekt sei. Nur eine Einschränkung wurde notwendig: Die in der Bundesverfassung und in den kantonalen Verfassungen niedergelegte Glaubens- und Gewissensfreiheit verlangte, daß Andersgläubigen nicht mehr Kirchensteuern auferlegt werden durften. Man betrachtete dies jedoch als eine Ausnahme und kümmerte sich im übrigen nicht um die aus der neuen Einstellung der Kirche gegenüber sich ergebenden Konsequenzen für das Steuerrecht.

C. Die *Personengesamtheiten* können wie die juristischen Personen als solche nicht Kirchensteuersubjekt sein, weil die kirchlichen Verbände ihnen gegenüber keine Steuerhoheit besitzen. Angehörige der Landeskirche und der Kirchgemeinden können nur die einzelnen Teilhaber als natürliche Personen sein. Nur zwischen ihnen und dem kirchlichen Verband bestehen Beziehungen, die einem steuerrechtlichen Verhältnis als Grundlage dienen können. Wir lehnen daher auch in jenen Fällen, wo die Personengesamtheiten vom staatlichen Recht als Einheit besteuert werden, für die Kirchensteuern deren Steuersubjektivität als dem Wesen der kirchlichen Verbände widersprechend ab. An ihrer Stelle können die einzelnen Teilhaber für ihre Anteile besteuert werden, sofern sie selbst als natürliche Personen die subjektiven Voraussetzungen für die Kirchensteuerpflicht erfüllen.

Immerhin ist darauf hinzuweisen, daß hier auf die Konfession der einzelnen Teilhaber Rücksicht genommen werden kann, da es sich ja nicht um ein von den Teilhabern verschiedenens Rechtssubjekt handelt. Die mit der Bezeichnung der juristischen Personen als Kultussteuersubjekt verbundene Gefahr der — allerdings indirekten — Besteuerung Andersgläubiger oder Konfessionsloser besteht somit hier nicht. Unsere Einwendungen gegen die Steuersubjektivität der

Personengesamtheiten sind somit mehr grundsätzlicher Natur, vorausgesetzt, daß die Konfessionsangehörigkeit der Teilhaber tatsächlich und in richtiger Weise berücksichtigt wird. Es handelt sich dann mehr um eine technische Zusammenfassung der nicht einzeln besteuerten Teilhaber, wobei allerdings die Progression eine fühlbare und grundsätzlich eben doch ungerechtfertigte Belastung darstellen kann.

Die Berücksichtigung der Konfession der einzelnen Teilhaber sollte in der Weise geschehen, daß die Anteile Andersgläubiger oder Konfessionsloser am Vermögen und am Einkommen der Gesellschaft ausgeschieden werden[20]. Abzulehnen, weil wieder die Besteuerung der Einheit zu stark betonend, ist eine anteilsmäßige Besteuerung nach Köpfen, wie sie im Kanton Bern vorgesehen ist[21].

Nach dem *positiven Recht* sind die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als Einheit ohne Einschränkung steuerpflichtig in den Kantonen Bern, Luzern, Schwyz, Nidwalden, Freiburg und Tessin, also in 6 von den 21 für Kirchensteuern überhaupt in Frage kommenden Kantonen[22]. In Uri wird die Gesellschaft als solche besteuert, außer für die Kopftsteuer und für das persönliche Einkommen und Vermögen, wobei über die Abgrenzung der beiden letztern Begriffe keine festen Normen bestehen. In Obwalden sind zwar nach dem staatlichen Steuerrecht die Gesellschaften als solche Steuersubjekt, werden jedoch von der Kirchensteuer nicht erfaßt, da die Steuerhoheit der — einzig selbständigen — evangelischen Diasporagemeinde nach ausdrücklicher Gesetzesbestimmung nur gegenüber den Angehörigen besteht. Appenzell A.-Rh. besteuert die Gesellschaften nur dann als Einheit, wenn es sich um außerkantonale Gesellschaften mit Grundeigentum im Kanton handelt. St. Gallen bezeichnet die Gesellschaften als solche steuerpflichtig für die Summe der Anteile außerkantonaler Teilhaber.

Dagegen werden nur die einzelnen Gesellschafter für ihre Anteile besteuert in den Kantonen Zürich, Glarus, Zug, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Schaffhausen, Appenzell I.-Rh., Graubünden, Aargau und Thurgau, also in 11 Kantonen und zwar vornehmlich in denjenigen mit moderneren Steuergesetzen.

Die Konfession der einzelnen Teilhaber wird, ausgenommen in

---

[20] Auch das Bundesgericht verlangt, daß die Konfession der Teilhaber berücksichtigt werde, weil sonst eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit vorliege. Vgl. BGE Bd. 17, S. 557.

[21] Vgl. Kirchensteuerdekret vom 16. Nov. 1939, § 5.

[22] Vgl. oben Anmerkung 18.

den Kantonen Tessin, Schwyz und Nidwalden, überall berücksichtigt, wo die Gesellschaft als solche besteuert wird. In den Kantonen Luzern, Freiburg, Appenzell A.-Rh. und St. Gallen werden die Anteile der Teilhaber am Vermögen und am Einkommen ausgeschieden, im Kanton Bern erfolgt die Ausscheidung dagegen nach Köpfen. Im Kanton Schwyz wird die Konfession grundsätzlich nicht berücksichtigt, sofern nicht ein konfessioneller Zweck vorliegt oder nicht alle Teilhaber fremder Konfession, d. h. — weil nur katholische Kirchgemeinden bestehen — nicht katholisch sind; in diesen Fällen sind die Gesellschaften steuerfrei, nicht auf Grund einer Gesetzesbestimmung, sondern dank der in der Praxis üblichen gütlichen Vereinbarungen. Im Kanton Nidwalden wurde die evangelische Kirchgemeinde erst im Jahre 1940 als öffentlichrechtlich anerkannt und verzichtete bis dahin auf eine Besteuerung der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, so daß diese nur gegenüber den katholischen Kirchgemeinden steuerpflichtig sind, und zwar ohne Rücksicht auf die Konfession der Teilhaber. Eine neue Ordnung ist jedoch in der Ausführungsverordnung zum Landsgemeindebeschluß betr. die evangelische Kirchgemeinde zu erwarten.

Im Gegensatz zu den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften besitzen die *Erbengemeinschaften* sowohl für die staatlichen wie für die Kirchensteuern in den meisten Fällen die Steuersubjektivität. Wie wir in § 6, S. 50 bemerkt haben, handelt es sich dabei jedoch weniger um eine Besteuerung der Personengesamtheiten, sondern der Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers bis zum Moment der Erbteilung (so in Bern, Luzern, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Zug, Freiburg, Basel-Land, Appenzell A.-Rh., Appenzell I.-Rh., St. Gallen, Thurgau und Tessin) oder bis zum Ende des laufenden Todesjahres (Solothurn, Schaffhausen) oder Todesquartals (Basel-Stadt). Im Kanton Graubünden ist es Sache der autonomen Kirchgemeinden, die Besteuerung der Erbengemeinschaften zu ordnen; ein Entscheid des in Kirchensteuerstreitigkeiten zuständigen Kleinen Rates liegt darüber nicht vor. Nur Zürich und Aargau besteuern die einzelnen Erben schon vom Todestage an, Aargau wenigstens dann, wenn die Anteile der Erben bekannt sind.

Für die Berücksichtigung der Konfession verweisen wir auf § 9 lit. C. Demnach ist, im Sinne der ausdrücklichen oder praktisch angewendeten Steuersukzession die Konfession des Erblassers maßgebend, sei es bis zum Todestag, wie in Zug, Schaffhausen, St. Gallen und Thurgau, oder bis Ende des laufenden Todesjahres, wie in Luzern, Uri, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Freiburg, Solothurn, Basel-

Stadt (bis Ende Quartal), Basel-Land, Appenzell A.-Rh., Appenzell I.-Rh. und Tessin, während nachher die Konfession der Erben in der Weise berücksichtigt wird, daß die entsprechenden Anteile ausgeschieden werden. In Graubünden sind wieder die Gemeindereglemente der autonomen Kirchgemeinden maßgebend, welche jedoch darüber meist keine Bestimmungen enthalten; ein Entscheid des Kleinen Rates liegt nicht vor. In Schwyz erfolgt die Besteuerung konfessionell gemischter Erbengemeinschaften ohne feste Normen nach gütlicher Vereinbarung, im Kt. Bern analog zur Kollektiv- und Kommanditgesellschaft anteilsmäßig nach Köpfen.

§ 11. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bei den Kultussteuern.

Zur Rechtfertigung und zur praktischen Verwirklichung einer Steuerforderung ist nötig, daß das all Steuersubjekt in Frage kommende Individuum der Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens unterworfen ist: Die steuerrechtliche Zugehörigkeit muß vorliegen. Wir haben diese Voraussetzung in bezug auf die allgemeinen Steuern in § 7 näher untersucht. Hier handelt es sich nun darum, zu prüfen, ob sämtliche angeführten Zugehörigkeitsmerkmale auch für die Kirchensteuern anwendbar seien, oder, wenn nicht, welche davon ausgeschieden werden müssen.

Ausgangspunkt für die Lösung dieser Frage ist auch hier wieder die rechtliche Natur der kirchlichen Verbände. Was wir bei der Behandlung der Steuersubjektivität in § 10 über den rein persönlichen Charakter dieser Verbände gesagt haben, gilt auch hier in gleicher Weise und ist von ausschlaggebender Bedeutung. Vor allem ist festzuhalten, daß die Zuweisung eines bestimmten Gebietes an die einzelnen kirchlichen Verbände an deren rechtlichem Charakter nichts geändert hat. Es handelte sich bei der räumlichen Abgrenzung vielmehr darum, genau festzulegen, welche der durch ihre Konfession in Frage kommenden Personen dieser oder jener Kirchgemeinde angehören sollen. Die Schaffung dieser Personenverbände, d. h. die Bestimmung, wer zu einem kirchlichen Verband zusammengeschlossen werde, war das primäre. Die Verleihung der — selbverständlich an ein bestimmtes Gebiet gebundenen — Gebietshoheit war erst eine Folge davon und konnte die rein persönliche Grundlage des Verbandes nicht ändern. Die kirchlichen Verbände stellen, wo sie sich

von den politischen Gemeinden sauber getrennt haben, nicht mehr eigentliche Gebietskörperschaften dar, sondern reine Personenverbände, die sich allerdings von Staats wegen aus denjenigen konfessionsangehörigen Personen zusammensetzen, die in einem bestimmten, abgegrenzten Gebiet wohnen und welchen gegenüber sie daher die Gebietshoheit besitzen. Genau gleich war es mit der meist gleichzeitig erfolgten Verleihung der Steuerhoheit. Gebiets- und Steuerhoheit erstrecken sich somit nicht auf das Gebiet als solches mit den zufällig sich darin befindlichen Personen und Sachen, sondern vor allem auf die Kirchgenossen, zu deren Bezeichnung allerdings auch in räumlicher Hinsicht eine Abgrenzung notwendig war. Es wurden keine neuen Beziehungen geschaffen, betonten wir schon in § 10[1], sondern nur die im kirchlichen Sinn bestehenden Beziehungen zu öffentlichrechtlichen ausgebaut und mit einer Steuerhoheit und entsprechender Steuerpflicht ausgestattet.

Wir können daher zur Begründung einer Kirchensteuerpflicht nur die persönliche Zugehörigkeit anerkennen, weil nur sie dem Wesen der kirchlichen Gemeinwesen entspricht. Diese Gemeinwesen als Personenverbände bestehen aus natürlichen Personen, nur ihnen gegenüber haben sie Gebiets- und Steuerhoheit; mit den wirtschaftlichen Gütern, die sich zufällig in dem für die Abgrenzung der Verbandsangehörigen festgelegten Gebiet befinden, haben sie rein nichts zu tun. Die wirtschaftlichen Interessen können höchstens dazu dienen, als Steuerobjekte den von einem Kirchgenossen zu bezahlenden Betrag zu bestimmen, der seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen ist. Niemals aber sind sie Grundlage der subjektiven Steuerpflicht. Auch die innerhalb des Verbandsgebietes sich aufhaltenden Personen sind nicht d e s halb Mitglieder des kirchlichen Gemeinwesens, weil sie darin wirtschaftliche Güter oder sonstige Interessen besitzen, sondern weil sie mit ihrer Person, als Konfessionsangehörige, darin leben. Keine Steuer kann ihrer rechtlichen Natur nach weniger Objektsteuer sein als die Kirchensteuer; ist sie doch einem gewöhnlichen Mitgliederbeitrag nahe verwandt und nur deshalb zu einer Steuer geworden, weil der Staat gewisse kirchliche Verbände mit dem besondern Privileg der Steuerhoheit ausgestattet hat. Es ist deshalb unverständlich, weshalb auswärtige Personen einem kirchlichen Verband gegenüber steuerpflichtig sein sollen, nur weil sie in seinem Gebiete wirtschaftliche Interessen besitzen. Wo dies im positiven Recht dennoch der Fall ist, handelt es sich um eine

[1] Vgl. S. 71.

theoretisch unzulässige Uebertragung von Grundsätzen, die nur für das allgemeine staatliche und kommunale Steuerrecht Geltung haben können, auf das Kultussteuerrecht, und deshalb um eine Verletzung des den kirchlichen Verbänden und ihrer Steuerhoheit eigenen Wesens.

Das Bundesgericht hat sich über diese Frage nur insofern ausgesprochen, als es die Besteuerung der auswärtigen Grundeigentümer als mit Art. 49/6 BV vereinbar erklärt, denn dieser statuiere »eine Beschränkung der Religionsgenossenschaften in der Besteuerung der eigenen Konfessionsverwandten in keiner Weise, sondern stelle die Bestimmung darüber, in welchem territorialen Umfange letztere zur Besteuerung heranzuziehen seien, innerhalb den bundesverfassungsmäßigen Schranken, lediglich den einschlägigen kantonalen Ordnungen anheim«[2]. Das Bundesgericht entscheidet also weder positiv noch negativ, ob auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit eine Kultussteuerpflicht begründen könne, sondern sagt nur, daß sie, wenn sie vom kantonalen Recht vorgesehen sei, nicht gegen die Bundesverfassung verstoße. Die Stellungnahme entspricht in diesem Sinn dem negativen Charakter des Artikels 49/6 BV, der nur eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit verhindern will[3]. Andererseits widerspricht sie aber dem — sonst vom Bundesgericht ebenfalls anerkannten — Grundsatz, daß für die Kultussteuerpflicht die rechtliche Konfessionsangehörigkeit zu der steuerfordernden Religionsgenossenschaft notwendig sei; denn diese setzt voraus, daß die in Frage stehende Person im Gebiete des kirchlichen Verbandes lebe[4], und deckt sich damit mit der von uns für die steuerechtliche Zugehörigkeit aufgestellten Forderung.

Nach Lampert »darf vermutet werden, daß auch den Forensen die Förderung des religiös-kirchlichen Lebens ihrer Bekenntnisangehörigen in den betreffenden Kirchgemeinden (wo sie Grundeigentum besitzen) nicht gleichgültig erscheine«[5]. Eine derartige Vermutung kann, abgesehen davon, daß ihre Richtigkeit nachzuprüfen wäre, jedenfalls keine Kultussteuerpflicht begründen, da eine Steuer von irgend einer Gegenleistung unabhängig ist, sei dies im positiven oder im negativen Sinne.

Als *persönliche Zugehörigkeitsmerkmale* sind sowohl Wohnsitz als Saisonaufenthalt und gewöhnlicher Aufenthalt möglich, ohne mit

---

[2] Vgl. BGE Bd. 7, S. 6.
[3] Vgl. § 14. S. 105 ff.
[4] Vgl. § 12, S. 82 ff. und § 16, S. 121 ff.
[5] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 518.

der rechtlichen Natur der Kirchensteuern in Konflikt zu geraten. Eine Uebertragung der im staatlichen und kommunalen Steuerrecht gültigen Grundsätze ist daher ohne jede Einschränkung gestattet. Wenn z. B. bei Aufenthalt vom Staat oder von der Gemeinde eine nur kurze Dauer als genügend erachtet wird zur Begründung eines Steuerdomizils, ist sie ohne weiteres auch geeignet, eine Mitgliedschaft zu dem der Konfession entsprechenden kirchlichen Verband und gestützt darauf eine Steuerpflicht diesem gegenüber zu begründen. Wir brauchen aus diesem Grunde nicht näher auf die einzelnen persönlichen Zugehörigkeitsmerkmale einzutreten.

Dasselbe gilt für die *wirtschaftlichen Zugehörigkeitsarten*, da wir sie ausnahmslos als nicht genügend zur Begründung einer Kultussteuerpflicht ablehnen. Dies trifft auch für Grundeigentum zu, trotzdem damit der fast geheiligte Grundsatz der Besteuerung am Ort der gelegenen Sache durchbrochen werden muß.

* * *

Im positiven Recht der schweizerischen Kantone, die überhaupt Kultussteuern i.e.S. kennen[6], tragen einzig die Kantone Solothurn, Basel-Stadt und Graubünden der juristischen Natur ihrer kirchlichen Gemeinwesen dadurch Rechnung, daß sie die steuerrechtliche Zugehörigkeit auf die persönliche Zugehörigkeit beschränken. Solothurn anerkennt innerkantonal überhaupt nur den Wohnsitz, interkantonal auch den Aufenthalt im Rahmen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis. Basel-Stadt besteuert jede Person von dem auf ihren Einzug folgenden Quartal an. Da sowohl die evangelische Landeskirche als die christkatholische Kirchgemeinde, die allein Steuerhoheit besitzen, das ganze Kantonsgebiet umfassen, ist hier in bezug auf den Aufenthalt die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis schlechthin maßgebend. In Graubünden sind die Kirchgemeinden autonom, doch hat der Kleine Rat in seiner Rekurspraxis wiederholt festgestellt, daß nur eine persönliche Zugehörigkeit die Kirchensteuerpflicht begründen könne.

4 Kantone lassen wenigstens innerkantonal nur den Wohnsitz gelten, während interkantonal auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Begründung eines Steuerdomizils herangezogen wird. Es sind

[6] D. h. alle außer Waadt, Wallis, Neuenburg und Genf. Vgl. § 10, Anmerkung 18, ferner die Darstellung der Kultussteuerpflicht in den einzelnen Kantonen im 3. Kapitel.

dies die Kantone Schwyz, Nidwalden, St. Gallen und Aargau. Auf demselben Standpunkt stehen grundsätzlich Schaffhausen und Appenzell A.-Rh., doch ist nach ihrer Gesetzgebung das Grundeigentum auch innerkantonal am Ort der gelegenen Sache zu versteuern. Die übrigen 12 Kantone wenden die im staatlichen und kommunalen Steuerrecht ausgebildeten wirtschaftlichen Zugehörigkeitsmerkmale neben den persönlichen an, ohne die besondere Natur der kirchlichen Gemeinwesen zu berücksichtigen: Grundeigentum, in einigen Kantonen auch Mobiliareigentum sind am Ort der gelegenen Sache zu versteuern, das Einkommen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit am Ort der Ausübung, im Kanton verwaltetes Vermögen am Ort der Verwaltung, alle mit mehr oder weniger weitgehenden Einschränkungen, die wir bei der Darstellung der Kultussteuerpflicht in den einzelnen Kantonen anführen werden[7].

Die von uns befürwortete Beschränkung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit für Kultussteuern auf die persönliche Zugehörigkeit stellt einerseits eine Beeinträchtigung des Besteuerungsrechtes der kirchlichen Gemeinwesen dar; andererseits wird diese jedoch dadurch aufgewogen, daß die subjektiv Steuerpflichtigen auch für diejenigen Steuerobjekte besteuert werden können, welche außerhalb des Gebietes des kirchlichen Verbandes liegen; denn da die letztern am Ort der gelegenen Sache keine persönliche Zugehörigkeit und daher keine Kultussteuerpflicht zu begründen vermögen, ist eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Es ist zuzugeben, daß dadurch eine technische Komplikation entstehen kann, namentlich dort, wo die Kirchensteuern auf Grund der staatlichen oder kommunalen Steuerregister erhoben werden, doch darf diese Erwägung nicht dazu führen, die für Kultussteuern juristisch unhaltbare wirtschaftliche Zugehörigkeit anzuerkenen. Das Argument des »es gleicht sich gegenseitig aus« ist rechtlich auch hier nicht ausschlaggebend und trifft übrigens für den einzelnen Steuerpflichtigen nur dann zu, wenn sowohl am Ort der wirtschaftlichen, wie am Ort der persönlichen Steuerzugehörigkeit gleiche Religionsgenossenschaften bestehen, die überdies in gleichem Umfange Kirchensteuern erheben.

Vgl. hierzu das Urteil des aargauischen Obergerichtes vom 29. Oktober 1937, publiziert im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Jahrgang 1939, Seite 149.

---

[7] Vgl. 3. Kapitel, S. 130 ff.

§ 12. Die Konfessionsangehörigkeit als Voraussetzung der Kultussteuerpflicht.

Daß nur Konfessionsangehörige kultussteuerpflichtig sein können, haben wir schon als ein für den Kultussteuerbegriff notwendiges Merkmal kennen gelernt[1]. Es ist eine Auswirkung der Beschränkung der Kirchensteuerhoheit auf die kirchlichen Verbände. Als speziell kirchliche Steuerhoheit kann sie sich ihrer Natur gemäß nur auf die Konfessionsangehörigen erstrecken. Das Grundlegende und Primäre der kirchlichen Verbände ist trotz ihrer Ausstattung mit Gebietshoheit, öffentlicher Rechtspersönlichkeit und Steuerhoheit nicht das Gebiet, über welches sie sich erstrecken, sondern die Gesamtheit der einzelnen Glaubensgenossen, aus deren Zusammenschluß sie überhaupt erst entstanden sind. Das persönliche Moment ist das ausschlaggebende, das räumliche trat erst nachher, subsidiär hinzu, um die Erhebung von Steuern als Zwangsbeiträge überhaupt zu ermöglichen[2]. Die Steuerhoheit kann daher richtigerweise nur als gegenüber den Konfessionsgenossen wirksam ausgelegt werden, auch dort, wo eine ausdrückliche Bestimmung darüber fehlt. Es handelt sich dabei nicht um einen Schutz der Glaubens- und Gewissensfreiheit, sondern um eine der Kirchensteuer originäre Einschränkung. Ihre Mißachtung kann zwar gleichzeitig eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit darstellen, ist aber vor allem ein Einbruch in das Wesen der Kirchensteuer selbst und eine Ueberschreitung der Kirchensteuerhoheit.

Im Zusammenhang mit der Umschreibung der subjektiven Kultussteuerpflicht erscheint uns die Beschränkung als eine von den Steuerpflichtigen geforderte besondere Eigenschaft[3]. Wer sie nicht besitzt, kommt überhaupt für eine Besteuerung durch kirchliche Verbände nicht in Frage, auch wenn er sonst sämtliche Voraussetzungen erfüllen sollte.

Worin besteht nun die Konfessionsangehörigkeit?

Unter »Konfession« i.e.S. verstehen wir das Bekenntnis zu einem religiösen Glauben. Der Ausdruck wird im weitern Sinne aber auch verwendet zur Bezeichnung einer bestimmten Religionspartei oder

---

[1] Vgl. § 2, S. 27 und § 3, S. 31.
[2] Vgl. die Ausführungen in bezug auf die Steuerzugehörigkeit bei den Kirchensteuern in § 11, S. 77 f.
[3] Vgl. § 8, S. 58 ff.

in neuerer Zeit einer Religionsgenossenschaft als rechtliche Organisation[4].

Die »Konfessionsangehörigkeit« als Eigenschaft einer Person kann deshalb ebenfalls in verschiedenem Sinne aufgefaßt werden: Sie kann bedeuten, daß sich die betreffende Person zu einer bestimmten Glaubens*richtung* bekennt, ohne Bezugnahme auf einen religiösen Verband (*individuelle Konfessionsangehörigkeit*). Ferner kann sie den Sinn haben, daß eine Person im kirchlichen Sinne einer Konfessionsgemeinschaft angehört, sei es dank der bloßen Tatsache, daß ihr Glaube mit demjenigen der Gemeinschaft übereinstimme (sog. Volkskirche), sei es dank gewisser kirchlicher Handlungen (z. B. Taufe), die die Angehörigkeit nach den kirchlichen Vorschriften und Gewohnheiten herbeigeführt haben (*kirchliche Konfessionsangehörigkeit*), und endlich kann die »Konfessionsangehörigkeit« aufgefaßt werden als rechtliche Angehörigkeit zu einem bestimmten, organisierten Religionsverband (*rechtliche Konfessionsangehörigkeit*).

Im Kultussteuerrecht kann die Konfessionsangehörigkeit nur dann eine Steuerpflicht begründen, wenn sie in dem zuletzt genannten Sinne aufgefaßt wird, wenn also eine rechtliche Angehörigkeit zu dem steuerfordernden Gemeinwesen vorhanden ist. Nur in diesem Falle bestehen zwischen den Beteiligten die Beziehungen, die einem Steuer-*Rechtsverhältnis* als Grundlage dienen können. Es ist jedoch selbstverständlich, daß die rechtliche Konfessionsangehörigkeit nicht für sich allein bestehen kann, sondern daß sie sich auf die individuelle Konfessionsangehörigkeit stützen muß. Dies folgt aus dem verfassungsmäßigen Grundsatz, daß niemand zur Teilnahme an einer Religionsgenossenschaft gezwungen werden darf (Art. 49 Abs. 2 der Bundesverfassung). Dagegen ist nicht notwendig, daß auch die kirchliche in der rechtlichen Konfessionsangehörigkeit inbegriffen sei; denn der Staat ist allein zuständig, den Kreis der Angehörigen der von ihm geschaffenen öffentlichrechtlichen Religionsgenossenschaften zu umschreiben, ohne an die kirchlichen Vorschriften über die Mitgliedschaft gebunden zu sein. Es ist deshalb möglich, daß z. B. ein Exkommunizierter trotzdem rechtlich Angehöriger einer römisch-katholischen Kirchgemeinde bleibt (vgl. BGE Bd. 55 I, S. 113 ff.).

Wonach beurteilt sich die für die Kultussteuerpflicht ausschlaggebende rechtliche Konfessionsangehörigkeit? Ausgangspunkt muß, wie wir soeben gesehen haben, die inidividuelle Angehörigkeit sein. Dies ist deshalb vor allem festzustellen und alle Personen, deren Kon-

[4] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. I, S. 310.

fession nicht mit der von der Religionsgenossenschaft vertretenen übereinstimmt, von vornherein auch für eine rechtliche Angehörigkeit auszuscheiden. Ueber die Konfession als Ausdruck einer innern religiösen Ueberzeugung kann grundsätzlich nur das in Frage stehende Individuum selbst, oder bei dessen Religionsunmündigkeit (d. h. bis zum 16. Altersjahr) der Inhaber der elterlichen Gewalt entscheiden. Nach der Geburt oder bei Neueinzug in das Gebiet einer Religionsgenossenschaft wird deshalb — anläßlich der Eintragung in die Einwohner- oder Niederlassungskontrollen — meist eine Erklärung über die Konfessionsangehörigkeit verlangt und diese in der Rubrik »Konfession« aufgezeichnet. In kleineren Verhältnissen, besonders für Neugeborne, kann oft auf eine ausdrückliche Erklärung verzichtet werden, indem die Eintragung auf Grund der Abstammung oder der Offenkundigkeit, eventuell auch der pfarramtlichen Register, vorgenommen wird.

Auf die so festgestellte individuelle Konfessionsangehörigkeit baut sich nachher die rechtliche Angehörigkeit zu einer im betreffenden Gebiet bestehenden öffentlichrechtlichen Religionsgenossenschaft auf. Der Natur der Sache und der Glaubens- und Gewissensfreiheit würde auch hier am besten entsprechen, wenn zur Begründung der rechtlichen Angehörigkeit eine ausdrückliche Erklärung, analog zur Beitrittserklärung zu einem privatrechtlichen Verein, verlangt würde. Allein der öffentlichrechtliche Charakter der Religionsverbände, sowie die geschichtliche Entwicklung führten dazu, daß hier vom staatlichen Recht eine P r ä s u m p t i o n d e r A n g e h ö r i g k e i t aufgestellt wird: *Jeder Einwohner eines bestimmten Gebietes gilt zugleich als rechtlicher Angehöriger der in dem Gebiet bestehenden und seiner individuellen Konfessionsangehörigkeit entsprechenden Religionsgenossenschaft, sofern er nicht eine ausdrückliche Nichtangehörigkeits- oder Austrittserklärung einreicht.*

Es wird also, gestützt auf die gleiche oder ähnliche Namensbezeichnung angenommen, daß die Konfession des einzelnen Individuums mit der von der bestehenden Religionsgenossenschaft vertretenen übereinstimme und daß deshalb einer rechtlichen Angehörigkeit nichts im Wege stehe. Die Annahme ist aber nicht zwingend, sondern dem einzelnen, von der Präsumption Betroffenen steht es frei, sie durch eine ausdrückliche anderslautende Erklärung zu durchbrechen.

Eine *Nichtangehörigkeitserklärung* wird er einreichen, wenn er die Eintragung über seine Konfession als falsch betrachtet, oder wenn er diese zwar als richtig anerkennt, jedoch bestreitet, daß sie derjenigen der Religionsgenossenschaft entspreche (z. B. weil sich

letztere ihre Namensbezeichnung zu Unrecht beilege, vgl. BGE Bd. 2, S. 383, Bd. 19, S. 19 und *Lampert*, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. I, S. 337), oder endlich, wenn er trotz bestehender und übereinstimmender individueller Konfessionsangehörigkeit eine rechtliche Angehörigkeit aus irgend einem andern Grunde verhindern will. Vorschriften dürfen auf diesem Gebiet nicht aufgestellt werden, denn jeder Zwang würde eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit bedeuten.

Eine *Austrittserklärung* ist dort angebracht, wo die rechtliche Angehörigkeit bis dahin bestanden hat, jedoch aufgehoben werden soll. Die Gründe liegen auch hier wieder im Ermessen des Einzelnen, entsprechend dem Grundsatz der Glaubens- und Gewissensfreiheit. U. E. ist deshalb auch eine Austrittserklärung gültig, die sich auf die rechtliche Angehörigkeit bezieht, unter ausdrücklicher Wahrung der individuellen Angehörigkeit. Es steht der Kirche frei, die kirchliche Angehörigkeit von der rechtlichen abhängig zu machen und auf diese Weise zu verhindern, daß Austrittserklärungen nur abgegeben werden, um der Kultussteuerpflicht zu entgehen.

Das Recht jeder Person, durch eine ausdrückliche Erklärung die rechtlichen Wirkungen der in den dazu bestimmten Registern eingetragenen individuellen Konfessionsangehörigkeit zu beseitigen, erlaubt es auch, auf die tatsächliche Richtigkeit der Eintragung nicht allzu großes Gewicht zu legen. Streitigkeiten sind selten und werden der Natur der Sache und den heute überall guten Beziehungen zwischen den verschiedenen Konfessionen entsprechend, meist gütlich erledigt. Ein besonderes Verfahren mit einem förmlichen Entscheid durch eine dafür bezeichnete Behörde ist nur ausnahmsweise vorgesehen[5]. Endgültig kann richtigerweise nur die Erklärung des einzelnen Individuums ausschlaggebend sein, da nur dieses zu entscheiden vermag, ob und, wenn ja, welchem der bestehenden Verbände seine eigene Konfession entspricht[6]. Nur dadurch lassen sich fruchtlose dogmatische Auseinandersetzungen vermeiden.

---

[5] Vgl. z. B. § 3 des neuen bernischen Kirchensteuerdekretes vom 16. Nov. 1939.

[6] Nur in diesem Sinne kann u. E. auch § 2 des bernischen Kirchensteuerdekretes vom 16. Nov. 1939 aufgefaßt werden, wonach für die Kirchensteuerpflicht die Angehörigkeit »zu der betreffenden Landeskirche oder einer ihr entsprechenden Konfession oder kirchlichen Namensbezeichnung« notwendig ist. Ueber die Frage, ob »die entsprechende Konfession oder kirchliche Namensbezeichnung« tatsächlich der Konfession der Landeskirche entspricht, sollte jedenfalls in Streitfällen nicht die nach § 3 zuständige Kirchendirektion von sich aus entscheiden, sondern nur gestützt auf die persönliche Auffassung des in Frage

Aus demselben Grunde dürfen die anläßlich der Erklärung über die inidivduelle Konfessionsangehörigkeit gewählten Namensbezeichnungen extensiv ausgelegt werden, d. h. die Zugehörigkeit darf angenommen werden, wenn nur einigermaßen eine Uebereinstimmung der Konfession der betreffenden Person mit derjenigen einer bestehenden kirchlichen Genossenschaft aus der Namensbezeichnung hervorgeht (z. B. dürfen die Bezeichnungen »evangelisch«, »reformiert« und »protestantisch« einander gleichgesetzt werden). Sache des Einzelnen wird es sein, durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung die ihm wichtig erscheinende dogmatische Unterscheidung zur rechtlichen Geltung zu bringen.

Man könnte sich fragen, ob eine derartige Regelung der Konfessionsangehörigkeit auf rein juristischer Grundlage nicht eine zu weitgehende Einmischung des Staates in die kirchlichen Verhältnisse bedeute. Besonders ist zweifelhaft, ob, wenn schon das der öffentlichrechtlichen Natur eigentlich widersprechende freie Austrittsrecht des einzelnen Individuums gewährleistet wird[7], nicht auch der kirchliche Verband als solcher die Möglichkeit haben sollte, beim Entscheid über die Angehörigkeit mitzuwirken, oder ob er nicht wenigstens befugt sein sollte, Personen auszuschließen, die offenbar der von ihm vertretenen Konfession nicht angehören, wie sich aus ihrem äußeren Verhalten vielleicht schließen läßt. Lampert[8] vertritt ausdrücklich die Auffassung, daß die religiösen Verbände selbst die Voraussetzungen der Mitgliedschaft bestimmen könnten, sonst wären sie »schlechter gestellt als jeder beliebige Turn- oder Leseverein«. Maßgebend sei die Zugehörigkeitsordnung der betreffenden Religionsgesellschaft; dem staatlichen Richter fehle jede Handhabe, solche Fragen mit den Hilfsmitteln des staatlichen Rechtes zu lösen. Auch Burckhardt[9] sagt zwar, daß es bei öffentlichen Religionsgenossenschaften

---

stehenden Individuums. Die Ausführungen von Kellerhals in Bd. 38 der Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, S. 421, scheinen uns daher insofern zu weit zu gehen, als die Angehörigkeit »von Gesetzes wegen« nur die rechtliche Angehörigkeit betrifft, wogegen über die religiöse Angehörigkeit nicht das Gesetz, sondern die persönliche Auffassung des Einzelnen maßgebend sein soll. Z. B. soll ein Neueinziehender, der bisher einer ausländischen Kirche angehörte, im Streitfall selber darüber entscheiden können, ob seine religiöse Ueberzeugung, ganz abgesehen von der anläßlich der polizeilichen Anmeldung gewählten Namensbezeichnung, mit der von der bernischen Landeskirche vertretenen überkirche vertretenen übereinstimme, und erst gestützt auf seine positive Aussage tritt von Gesetzes wegen die rechtliche Zugehörigkeit zu der Landeskirche ein.

[7] Vgl. BV Art. 49/2.

[8] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, § 117, Bd. I, S. 324.

[9] Vgl. Burckhardt, Kommentar der schweiz. Bundesverfassung, Seite 454.

den Kantonen zustehe, wie die ganze Organisation der Genossenschaft auch die Angehörigkeit zu derselben von Gesetzes wegen zu bestimmen, doch führt er im nächsten Absatz wörtlich an: »Jede Religionsgenossenschaft muß selbst darüber entscheiden können, wer zu ihr gehört.« Tatsächlich hat es z. B. etwas Stoßendes an sich, wenn, auf Grund der präsumierten Angehörigkeit und des nur den einzelnen Personen zustehenden Austrittsrechtes, die Religionsgenossenschaften gezwungen sind, Individuen rechtlich als Angehörige anzuerkennen, sie z. B. in den Gemeindeversammlungen mitstimmen zu lassen, trotzdem sie die vom Verband aufgestellten Grundsätze mißachten. Allein, eine nähere Untersuchung ergibt doch ein anderes Resultat. Die staatliche Gesetzgebung bestimmt bei der Aufstellung einer Präsumption nicht selbst, wer Angehöriger einer Konfessionsgenossenschaft sei; vielmehr überläßt sie es dem einzelnen Individuum, darüber endgültig zu entscheiden, indem dieses die vom Gesetz aufgestellte Vermutung annimmt oder aber durch eine Nichtangehörigkeits- oder Austrittserklärung entkräftet. Das einzelne Individuum i s t aber auch die einzige Instanz, die darüber zu entscheiden vermag, ob seine innere religiöse Ueberzeugung mit der durch die in Frage stehenden Religionsgenossenschaft vertretenen Konfession übereinstimme oder nicht. Der Staat ist dazu unfähig. In diesem Sinne ist auch das freie Austrittsrecht aufzufassen, das scheinbar der rechtlichen Natur der Religionsgenossenschaft als öffentlichrechtliche Korporation widerspricht; es ist nicht nur bedingt durch die von der Bundesverfassung garantierten Glaubens- und Gewissensfreiheit, sondern eine logische Auswirkung des besondern Charakters der Konfessionsangehörigkeit. So wenig wie der Staat, können aber auch die Religionsverbände darüber entscheiden, ob die innere religiöse Ueberzeugung eines Individuums den von ihnen vertretenen Glaubenssätzen entspreche. Der Grund dafür, daß es diesen Verbänden versagt ist, die Voraussetzungen der Mitgliedschaft mit rechtlicher Wirkung selbst zu bestimmen, liegt somit in ihrer faktischen Unfähigkeit, über die Konfessionsangehörigkeit als innere religiöse Haltung eines Individuums zu entscheiden. Man wird einwenden, daß gewisse äußere Handlungen besser geeignet seien, die Konfession einer bestimmten Person erkennen zu lassen, als deren Erklärungen, z. B. in positivem Sinne die Taufe oder in negativem Sinne der Beitritt zu einer Sekte. Demgegenüber ist darauf hinzuweisen, daß es schwierig wäre, in zuverlässiger Weise festzulegen, welche Handlungen für die Konfessionsangehörigkeit rechtlich maßgebend wären. Wir müßten dabei, um der Natur der Sache Rech-

nung zu tragen, immer zu rein innern Begriffen und Argumenten zurückkehren, was eine willkürliche Beurteilung der Frage zur Folge haben würde. Das Individuum allein ist dazu geeignet, über seinen Glauben Aufschluß zu geben. Zudem ist zu bemerken, daß die kirchlichen Verbände, die um die Anerkennung als öffentlichrechtliche Korporationen nachsuchen, mit den damit verbundenen Vorteilen auch die Nachteile in Kauf nehmen müssen, wie gerade die Unmöglichkeit, selbständig über die rechtliche Angehörigkeit zum Verband zu entscheiden[10]. Endlich ist es in bezug auf die uns hier am meisten interessierenden Kultussteuern begreiflich, daß der Staat selbst bestimmen will, wem gegenüber die von ihm verliehene Steuerhoheit wirken soll. Die staatliche Aufstellung einer Präsumption erscheint uns demnach gerechtfertigt, indem es dem für die endgültige Entscheidung allein zuständigen einzelnen Individuum jederzeit freisteht, die Präsumption durch eine ausdrückliche Erklärung zu durchbrechen[11].

Praktisch endgültig ausschlaggebend für die rechtliche Konfessionsangehörigkeit und damit für die Kultussteuerpflicht ist somit die Frage, ob eine *Nichtangehörigkeits- oder Austrittserklärung* eingereicht wurde oder nicht. Es ist deshalb notwendig, die Voraussetzungen und Wirkungen dieser Erklärungen näher zu prüfen.

Inhaltlich müssen die Erklärungen klar zum Ausdruck bringen, daß der Unterzeichnende sich entweder überhaupt nicht als Angehöriger einer bestimmten Religionsgenossenschaft betrachtet (Nichtangehörigkeitserklärung), oder daß er zwar bis dahin Angehöriger war, dies jedoch in Zukunft nicht mehr sein wolle (Austrittserklärung). Daß damit die Durchbrechung einer gesetzlichen Präsumption bezweckt werde, braucht nicht speziell erwähnt zu werden, denn das ergibt sich ohne weiteres aus der Erklärung. Dagegen muß die Religionsgenossenschaft in eindeutiger Weise bezeichnet werden, immerhin ohne daß die Nennung des offiziellen oder gesetzlichen Namens absolut erforderlich wäre. Wenn die Präsumption zugleich die rechtliche Zugehörigkeit zu einem Gesamt- und einem örtlichen Verband herbeigeführt hat, wie zum Beispiel zur kantonalen Landeskirche und zur örtlichen Kirchgemeinde, muß sich die Erklärung entweder auf beide beziehen oder auf den Verband, der den andern mit einschließt, also den Gesamtverband. Eine Loslösung von der

[10] Vgl. z. B. die Haltung der römisch-katholischen Kirchgemeinde von Basel-Stadt, welche die ihr angebotene öffentlichrechtliche Stellung wegen der damit verbundenen Nachteile ablehnte.

[11] Vgl. ferner BGE Bd. 55 I, S. 113 ff.

Konfession als solche, d. h. eine Verneinung auch der individuellen Konfessionsangehörigkeit, kann u. E. nicht verlangt werden, denn die Garantie des Art. 49/2 BV, wonach niemand zur Teilnahme an einer Religiongenossenschaft gezwungen werden könne, ist nicht davon abhängig, ob eine Person auch persönlich der von der Religionsgenossenschaft vertretenen Konfession nicht angehöre. Sogar ein ausdrücklicher Vorbehalt, daß die Konfession als solche beibehalten werde, ist deshalb zulässig und vermag die Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung nicht zu entkräften. Eine andere Lösung würde der Glaubens- und Gewissensfreiheit widersprechen. Aus demselben Grunde darf auch eine Begründung weder verlangt, noch eine gegebene Begründung im negativen Sinne dahin ausgelegt werden, daß durch sie die ganze Erklärung ihre Wirkung verliere. Das gilt besonders für die Fälle, wo ein Austretender ausdrücklich zugibt, daß der Austritt nur die Befreiung von der Kultussteuerpflicht bezwecke; denn auch dieser Zweck vermag dem einzelnen Individuum das verfassungsmäßig garantierte Recht nicht zu nehmen, endgültig über seine Teilnahme oder Nichtteilnahme an einer Religionsgenossenschaft zu entscheiden. Die Gefahr, daß dadurch Scheinerklärungen Vorschub geleistet wird, ist ohne weiteres zuzugeben, jedoch leichter in Kauf zu nehmen als eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit[12].

Die Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen wirken nur persönlich. Die Ehefrau hat selber eine Erklärung einzureichen, ebenso die Kinder, die religionsmündig, d. h. über 16jährig sind. Für Kinder unter 16 Jahren ist der Inhaber der elterlichen Gewalt zuständig zur Abgabe einer Erklärung, für urteilsunfähige Mündel der Vormund, jedoch nach den von der heimatlichen Vormundschaftsbehörde erhaltenen Weisungen, sofern es sich um die religiöse Erziehung eines bevormundeten Unmündigen handelt. Urteilsfähige Entmündigte können die Erklärung selbst einreichen, da ihnen das Austrittsrecht »um ihrer Persönlichkeit willen« zusteht. Vgl. BV Art. 49/3, ZGB Art. 19/2, 277/1 und 3, 378/3 und 405/2.

Ueber die Form der Erklärungen können, im Hinblick auf die be-

[12] Die Gefahr kann von der Kirche weitgehend dadurch aufgehoben werden, daß sie die kirchliche Angehörigkeit vom Bestand der rechtlichen Angehörigkeit abhängig macht. Dies geschieht praktisch tatsächlich in den meisten Kantonen und wird in der Weise erreicht, daß Nichtangehörigkeits- und Austrittserklärungen einer kirchlichen Behörde eingereicht werden müssen, um rechtswirksam zu sein. Die rechtliche Angehörigkeit wird also gewissermaßen von der kirchlichen abhängig gemacht.

freiende Wirkung von Kultussteuern, die Kantone Bestimmungen aufstellen. Sie tun dies entweder selbst in staatlichen Erlassen, oder begnügen sich damit, die von kirchlichen Behörden darüber festgesetzten Formvorschriften zu genehmigen. In einigen Fällen fehlt es an jeder ausdrücklichen Bestimmung, so daß einzig die — von Gerichten und Verwaltungsbehörden geschützte — Praxis maßgebend ist.

Regelmäßig wird eine schriftliche Erklärung verlangt[13]. Als Einreichungsstelle ist bezeichnenderweise in den meisten Fällen eine kirchliche Behörde bestimmt; man machte nämlich die Erfahrung, daß Austritte dadurch viel seltener werden, als wenn eine staatliche (z. B. Steuer-) Behörde mit der Entgegennahme der Erklärungen betraut wird. Einerseits wird damit hervorgehoben, daß die Wirkung eines Austritts nicht bloß die Befreiung von der Kultussteuer- oder andern lästigen Pflichten bedeute, sondern eine völlige Loslösung von der Kirche überhaupt, andererseits ist dadurch die persönliche Beeinflussung ermöglicht, die auf eine Rückziehung der Erklärung hinzielt.

Konkludente Handlungen können u. E. eine förmliche Austrittserklärung nicht ersetzen, weil dadurch eine Rechtsunsicherheit entstehen würde, die für einen öffentlichrechtlichen Verband überhaupt und besonders im Hinblick auf die Kultussteuerpflicht unhaltbar wäre[14]. Lampert[15] und andere vertreten zwar die Auffassung, daß »die wirkliche Intention sich in der tatsächlichen Handlungsweise ebenso sicher bekunden könne als in einer schriftlichen Erklärung«. Wer sollte aber darüber entscheiden und nach welchen Grundsätzen? Ueber die innere religiöse Ueberzeugung eines Menschen kann nur dieser selbst Aufschluß geben und zwar in eindeutiger Weise nur durch eine ausdrückliche Erklärung[16].

Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen wirken grundsätzlich sofort, d. h. vom Tage der Einreichung der Erklärung an. Eine Wart- oder Ueberlegungsfrist ist kein für die Gültigkeit wesentliches Erfordernis. Für die Kultussteuer wird jedoch bei Austrittserklärungen meistens eine Ausnahme gemacht, indem die Kultussteuerpflicht noch bis zum Ende des im Moment des Austritts laufenden Jahres

[13] Einzige Ausnahme bildet Appenzell I.-Rh., wo auch eine mündliche Erklärung genügt.

[14] Im gleichen Sinne Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 93, und BGE Bd. 7, S. 643.

[15] Vgl. Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, § 122, Bd. I, S. 335 und die dort angeführten Zitate.

[16] Vgl. auch S. 87.

bestehen bleibt. Man will damit die praktischen Schwierigkeiten einer pro rata-Besteuerung vermeiden und ferner Austritte verhindern, die ihren Grund nur in einem momentanen Unwillen über die Steuerpflicht haben. Daneben spielen auch finanzielle Ueberlegungen eine Rolle. Alle diese Erwägungen vermögen u. E. die Tatsache nicht zu ändern, daß eine Besteuerung von Nicht-Konfessionsangehörigen vorliegt und somit ein Verstoß gegen einen der obersten Grundsätze im Kirchensteuerrecht. Die einzig richtige Lösung ist ohne Zweifel die Besteuerung pro rata temporis der Zugehörigkeit.

Neue Konfessionsangehörige und Wiedereintretende werden immer sofort kirchensteuerpflichtig. Die Hemmungen gegen eine pro rata-Besteuerung scheinen hier plötzlich verschwunden zu sein.

* * *

Im positiven Recht der Schweiz untersuchen wir zunächst, ob und wie weit die aus der Natur der Kultussteuer hervorgehende Beschränkung der Kultussteuerpflicht auf die Konfessionsangehörigen berücksichtigt wird, nachher die Art der Bestimmung dieser Konfessionsangehörigen und die Formalitäten für Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen[17].

Für alle Kantone ist natürlich Art. 49/6 der Bundesverfassung maßgebend, wonach niemand gehalten ist, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden. Diese Bestimmung wurde in folgenden Kantonen wörtlich in die kantonalen Verfassungen übernommen: Bern, Glarus, Zug, Schaffhausen und Appenzell A.-Rh. Andere Kantone verweisen im Zusammenhang mit der Garantierung der Glaubens- und Gewissensfreiheit auf Art. 49/6 BV: Luzern, Uri, Obwalden, Nidwalden, Zug, Solothurn, Aargau und Tessin. Nur eine allgemeine Gewährleistung der Glaubens- und Gewissensfreiheit ohne spezielle Erwähnung von Kultussteuern und ohne Verweis auf Art. 49 der Bundesverfassung finden wir in den Verfassungen von Zürich, Freiburg, Appenzell I.-Rh., St. Gallen, Graubünden und Thurgau.

Dadurch sind — weil die Bedeutung dieser Bestimmung bis dahin nur in negativem Sinne ausgelegt wurde —, wenigstens alle jene

---

[17] Vgl. die Darstellung der Kultussteuerpflicht in den einzelnen Kantonen im 3. Kapitel, wo auch die Gesetzesstellen angegeben sind. Hier werden nur jene Kantone behandelt, die eine Kirchensteuer i.e.S. kennen (vgl. § 10, Anmerkung 18).

Fälle der Besteuerung von Nichtkonfessionsangehörigen ausgeschaltet, wo dadurch zugleich die Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt würde. Eine weitergehende — dem Wesen der Kultussteuer allein entsprechende — allgemeine Beschränkung der Kultussteuerpflicht auf die Konfessionsgenossen, ohne Rücksicht auf die damit sowieso verbundene Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit, geht in einigen Kantonen ebenfalls schon aus der Kantonsverfassung hervor, nämlich dort, wo die Steuerhoheit an die kirchlichen Verbände ausdrücklich nur »gegenüber den Angehörigen« oder »gegenüber den Kirchgenossen« verliehen wurde. Dies ist der Fall in Schwyz, Obwalden, Basel-Stadt, Schaffhausen und Aargau. Die andern Kantone enthalten die Beschränkung nur in den Steuergesetzen oder in Gesetzen, die sich mit der Organisation der kirchlichen Verbände befassen, und in Appenzell I.-Rh. und Graubünden besteht sie überhaupt nur dank der Praxis der Verwaltungsbehörden und des allgemeinen Grundsatzes in der Bundesverfassung. Dabei ist zu beachten, daß selbst dort, wo eine ausdrückliche Beschränkung vorliegt, diese in vielen Kantonen nur als für die natürlichen Personen geltend aufgefaßt wird, somit nicht als Hindernis für die Besteuerung von juristischen Personen und Personengesamtheiten. Diese Auffassung wurde sogar vom Bundesgericht geschützt[18], widerspricht jedoch in den meisten Fällen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers oder jedenfalls der Auffassung, die der Gesetzgeber hätte haben müssen, wenn er die Natur der Kultursteuern beachtet und nicht bloß den Art. 49/6 BV in anfechtbarer Weise zu einer positiven steuerrechtlichen Norm umgedreht hätte. Praktisch haben die ausdrücklichen Bestimmungen über die Beschränkung der Kultussteuerpflicht auf die Konfessionsangehörigen somit meistens nicht die ihnen eigentlich zukommende Bedeutung, weil sie sich nur im Rahmen des Art. 49/6 bewegen, nicht aber aus einer Erfassung des juristischen Charakters der Kirchensteuerpflicht überhaupt hervorgegangen sind.

[18] Vgl. BGE vom 24. Mai 1940 i. S. Dr. Wander AG und Cons.: Nach § 52 des bernischen Gesetzes über die Organisation des Kirchenwesens im Kanton Bern vom 18. Jan. 1874 darf »zu örtlichen Steuern, die den Kultus betreffen, nur derjenige angehalten werden, welcher der betreffenden Konfession oder kirchlichen Namensbezeichnung angehört. Die nähere Ausführung dieser Bestimmung ist einem Dekret vorbehalten«. Nachdem, gestützt auf diese klare Bestimmung, die juristischen Personen im Kanton Bern nicht kultussteuerpflichtig waren, zog sie das im Jahre 1939 erlassene neue Kirchensteuerdekret ebenfalls als Kultussteuersubjekt heran. Vom Bundesgericht wurde die geltend gemachte Auffassung, daß § 52 nur auf die natürlichen Personen Bezug habe, gebilligt und deshalb der von juristischen Personen eingereichte Rekurs abgewiesen.

Der Kreis der Konfessionsangehörigen wird in allen Kantonen mit Hilfe einer Präsumption bestimmt. Eine ausdrückliche Beitrittserklärung oder die Vornahme einer kirchlichen Handlung wird somit nirgends vorausgesetzt. Dies hat in bezug auf die Kirchensteuern den großen Vorzug, daß die staatlichen und kommunalen Steuerregister nicht nur für die Taxation, sondern auch für die subjektive Steuerpflicht herangezogen werden können, unter bloßer Weglassung derjenigen Personen, welche die gesetzliche präsumierte Konfessionsangehörigkeit durch eine Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung entkräftet haben. Es werden zwar trotzdem meistens besondere Kirchensteuerregister geführt, doch basieren sie weitgehend auf den staatlichen oder kommunalen Registern und haben wenigstens dort, wo nur eine einzige kirchliche Korporation besteht, mehr den Charakter einer Einzugskontrolle.

Ueber die Art und Weise der Ausscheidung der Steuerpflichtigen nach Konfession in den Fällen, wo auf demselben Gebiet mehrere kirchliche Verbände öffentlichrechtlich anerkannt sind, enthält das positive Recht selten ausdrückliche Bestimmungen, denn einerseits kann meistens auf die bisherige Zugehörigkeit abgestellt werden, und andererseits kennen die mit der Aufstellung der Kirchensteuerregister betrauten Behörden die Verhältnisse oft aus persönlicher Erfahrung, oder sie können durch entsprechende Erkundigungen die notwendigen Angaben erhalten. In Streitfällen stehen dem Steuerpflichtigen die steuerrechtlichen Rechtsmittel natürlich auch in bezug auf die subjektive Steuerpflicht und damit auf die Konfessionsangehörigkeit offen.

Für die Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen wird im positiven Recht regelmäßig Schriftlichkeit verlangt, in einigen Fällen dazu noch die Beglaubigung der Unterschrift und die Verwendung eines besondern amtlichen Formulars[19]. Nur im Kanton Appenzell I.-Rh. genügt auch eine mündliche Erklärung, und in Graubünden sind die Kirchgemeinden auch in der Bestimmung der Austrittsformalitäten autonom. Als Einreichungsstelle haben nur 3 Kantone eine weltliche Behörde bezeichnet: Nidwalden die Steuerbehörde (jedoch mit Beweis über erfolgten kirchlichen Austritt), Glarus den Regierungsrat und Basel-Land den Präsidenten der Einwohnergemeinde. In allen übrigen Kantonen sind kirchliche Behörden zur Entgegennahme der Erklärungen zuständig, sei es der »Kirchenrat«,

[19] Vgl. z. B. Bern, Kirchensteuerdekret § 25.

der »Kirchgemeinderat«, der »Pfarreirat«, die »Kirchenvorsteherschaft«, die »Kirchenpflege« oder die Präsidenten dieser Behörden.

Die zeitliche Wirkung der Austrittserklärungen für die Befreiung von der Kultussteuerpflicht ist in der Mehrheit der Kantone auf den Beginn des dem Austrittsjahr folgenden Jahres verschoben. Nur in den Kantonen Zürich, Glarus, Zug und Appenzell I.-Rh. erfolgt die Erhebung der Kultussteuern pro rata temporis bis zum Tage des Austrittes. In Basel-Stadt besteht die Steuerpflicht bis zum Ende des Austrittsquartals, in Graubünden sind wieder die Kirchgemeinden autonom. In Schwyz ist für die zeitliche Wirkung maßgebend, ob der Austritt vor oder nach Beschlußfassung über die Steuer durch die Kirchgemeindeversammlung erfolgt, im Kanton Thurgau, ob dies vor oder nach Zustellung der Steuerrechnung der Fall ist: Einreichung vor Beschluß oder Zustellung der Steuerrechnung hat Befreiung für das ganze Jahr zur Folge, Einreichung nach Beschluß resp. Zustellung der Steuerrechnung dagegen bewirkt Fortdauer der Kirchensteuerpflicht bis zum Ende des Jahres. In den Kantonen Basel-Land und Tessin haben wir eine ähnliche Regelung, jedoch mit einem festen Zeitpunkt, nämlich dem 31. Januar im Kanton Basel-Land und dem 31. Mai im Kanton Tessin. Wie im Kirchensteuerrecht überhaupt, fehlen auch hier oft positive Normen, so daß die angewandten Grundsätze nur durch die Praxis ausgebildet wurden.

Eine Konfessionsangehörigkeit kann natürlich nur bei natürlichen Personen vorliegen. Auch aus diesem Grunde erscheint eine Heranziehung von *juristischen Personen* zu Kultussteuern als ungerechtfertigte und unbegreifliche Nachahmung des weltlichen Steuerrechtes[20]. Im übertragenen Sinne könnte höchstens dann von einer »Konfessionsangehörigkeit« gesprochen werden, wenn eine juristische Person einen speziell konfessionellen Zweck verfolgt. In den Kantonen, wo die juristischen Personen die Steuersubjektivität besitzen, wird darauf meist in der Weise Rücksicht genommen, daß sie wenigstens nur derjenigen Religionsgenossenschaft ihres Steuerdomizils gegenüber steuerpflichtig sind, die ihrem konfessionellen Zweck entspricht. In allen übrigen Fällen sind — wenn überhaupt — die juristischen Personen logischerweise gegen alle Religionsgenossenschaften steuerpflichtig, da ihre »Konfession« ja nicht bestimmt werden kann. Dies wird im positiven Recht tatsächlich angenommen, jedoch zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung eine verhältnis-

---

[20] Vgl. über die Steuersubjektivität der juristischen Personen die §§ 6. S. 48 und 10, S. 68.

mäßige Teilung der Steuerpflicht vorgenommen, meist entsprechend der Zahl der Angehörigen der verschiedenen steuererhebenden Religionsgenossenschaften am Steuerdomizil.

Angesichts des grundsätzlichen Widersinns, juristische Personen überhaupt kultussteuerpflichtig zu erklären, treten wir auf diese Verteilung theoretisch nicht näher ein, sondern verweisen auf die im 3. Kapitel angeführte positive Regelung in den einzelnen Kantonen.

Auch *Personengesamtheiten* können als solche keiner Konfession angehören, was grundsätzlich ebenfalls dazu führen sollte, sie nicht als kultussteuerpflichtig zu erklären. Immerhin kann, wie wir bei der Behandlung der Steuersubjektivität erwähnt haben, dann gegen eine Besteuerung praktisch nichts eingewendet werden, wenn diese mehr eine technische Zusammenfassung der Besteuerung der einzelnen Teilhaber bedeutet und in diesem Sinne deren Konfessionsangehörigkeit überhaupt und in richtiger Weise berücksichtigt wird. Wir verweisen auf § 10, S. 74 ff. und auf die Darstellung des positiven Rechtes im 3. Kapitel.

§ 13. Die Stellung der Familien, Nutznießer und Erben im Kultussteuerrecht.

In § 8 haben wir untersucht, in welcher Weise das allgemeine Steuerrecht bei der Behandlung der Familien, Nutznießer und Erben vorgeht. Hier haben wir nun noch festzustellen, ob dieselben Grundsätze auch im Kultussteuerrecht gelten können, oder ob die Besonderheiten der Kultussteuer, wie wir sie schon in den §§ 9—11 angewandt haben, auch hier gewisse Abweichungen erforderten.

A. Die Stellung der Familien im Kultussteuerrecht.

Eine Familie als solche kann nicht Steuersubjekt sein, weil ihr die Rechtsfähigkeit fehlt. Trotzdem finden wir, gemäß unsern Ausführungen in § 8, Lit. A, in vielen Steuergesetzen eine Art einheitliche Besteuerung der Familien, indem die wirtschaftlichen Güter verschiedener Familienangehöriger zusammengefaßt und als Einheit vom Familienvorstand versteuert werden. Dies geschieht entweder auf dem Wege der Steuersubstitution oder durch Festsetzung einer direkten Steuerpflicht des Familienvorstandes für die der Ehefrau,

den minderjährigen Kindern und — je nach positivem Steuerrecht — noch andern Familiengenossen zugehörenden Steuerobjekte.

Auch im Kirchensteuerrecht treffen wir neben der seltenen gesonderten Besteuerung der Familienangehörigen beide Formen der einheitlichen Besteuerung an. Tatsächlich lassen sich nur die gesonderte und die Besteuerung im Sinne einer Substitution mit dem Wesen der Kultussteuer vereinbaren.

Bei der *gesonderten Besteuerung*[1] können sich die Grundsätze, die wir allgemein für die natürlichen Personen aufgestellt haben, voll auswirken. Schwierigkeiten können daher keine entstehen. Für Vermögen in Nutznießung vgl. Lit. B dieses Paragraphen.

Bei der *Steuersubstitution*[2] bleibt der ursprünglich Steuerpflichtige an sich Steuersubjekt und nur die Verwirklichung des steuerrechtlichen Verhältnisses wird auf den Substituten übertragen. Grundlage der Steuerpflicht ist somit noch immer das Verhältnis zwischen dem steuerfordernden Gemeinwesen und dem Substituierten, in unserm Fall zwischen dem kirchlichen Verband und der Ehefrau oder den minderjährigen Kindern. Dies entspricht der Angehörigkeit zum kirchlichen Verband überhaupt. Nicht die Familie als solche ist Kirchgenosse, sondern die einzelnen Familienglieder; dementsprechend sind auch sie die eigentlichen Kirchensteuersubjekte. Daß die Verwirklichung des steuerrechtlichen Verhältnisses auf den Familienvorstand übertragen wird, berührt die Steuerpflicht als solche nicht und widerspricht daher auch nicht dem rein persönlichen Verhältnis der kirchlichen Verbände zu ihren Angehörigen. Eine Angehörigkeit des Substituten zum kirchlichen Verband ist nicht notwendig. Er wird zwar behandelt *wie* ein Steuerpflichtiger, jedoch nicht auf Grund seiner eigenen Beziehungen zum steuerfordernden Verband, sondern wegen seiner familienrechtlichen Beziehungen zum Substitutierten, welche eine derartige Heranziehung rechtfertigen. Dagegen ist aus praktischen Gründen die steuerrechtliche Zugehörigkeit sowohl beim Substituten als beim Substituierten notwendig. Die gemäß § 11 geforderte Beschränkung auf die *persönliche* Zugehörigkeit kann hier nur in bezug auf den Substituierten Geltung haben, da ja nur für ihn das rein persönliche Verhältnis zur Begründung einer Steuerpflicht vorhanden sein muß. Beim Substituten genügt dagegen auch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit; sie bezweckt nur, die Steuerforderung praktisch verwirklichen zu

[1] Vgl. § 9, S. 62.
[2] Vgl. § 9, S. 62.

können und hat auf die Steuerpflicht als solche keinen Einfluß. Aus demselben Grunde braucht auch die Konfessionsangehörigkeit nur beim ursprünglichen Steuerpflichtigen vorzuliegen. In konfessionell gemischten Familien wäre die Lösung somit einfach die, daß der Ehemann auch für die Steuerobjekte der Ehefrau oder der minderjährigen Kinder belangt werden kann, sofern *diese* durch ihre Konfessionsangehörigkeit ein steuerrechtliches Verhältnis begründet haben. Wenn dagegen nur *er* der betreffenden Konfession angehört, besteht eine Steuerpflicht der andern Familienangehörigen nicht, und der Ehemann hat infolgedessen nur für seine eigenen Steuerobjekte die Kultussteuern zu bezahlen. Notwendig ist also in beiden Fällen eine Ausscheidung der Steuerobjekte; eine Verschmelzung der Steuerpflicht der Substitutierten mit derjenigen des Substituten wäre nur bei konfessionell ungeteilten Familien zulässig. Für Vermögen in Nutznießung des Ehemannes vgl. Lit. B.

Viel schwiergier zu vereinbaren mit dem Charakter der Kirchensteuerpflicht ist dagegen eine *direkte Steuerpflicht des Ehemannes oder Familienvorstandes*[3] für die Steuerobjekte anderer Familienangehöriger. Hier fallen diese überhaupt als Steuersubjekte weg. Der Gedanke der Objektsteuer tritt wieder schroff hervor: das Familienvermögen und Familieneinkommen als solches wird besteuert, ohne Rücksicht auf das dafür pflichtige Steuersubjekt. Dies widerspricht, wie wir schon in § 11 betont haben, dem speziell persönlichen Charakter einer Kirchensteuer. Die Grundlage der Kirchensteuerpflicht ist immer die Angehörigkeit zum kirchlichen Verband. Es heißt nicht: wer zahlt, ist Angehöriger, sondern: wer Angehöriger ist, der zahlt. Das Steuerobjekt wird dabei nur verwendet, um den vom Einzelnen zu leistenden Betrag seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzupassen. Die direkte Besteuerung des Familienvorstandes für die gesamten, den Familienangehörigen zukommenden wirtschaftlichen Werte mag im staatlichen Steuerrecht am Platze sein, weil dort die Erzielung des Steuerertrages im Vordergrunde steht und die Regelung der subjektiven Steuerpflicht mehr der Forderung nach gerechter Verteilung der Staatsauslagen Genüge leisten soll. Im Kirchensteuerrecht dagegen ist nicht einzusehen, warum der Ehemann steuerpflichtig sein soll, die Ehefrau und die Kinder jedoch nicht; die kirchliche Angehörigkeit hängt auch nicht vom Geschlecht oder Alter ab. Man wird einwenden, es handle sich um eine rein tech-

[3] Vgl. § 9, S. 62.

nische Angelegenheit, indem wirtschaftlich doch eine Einheit bestehe und es am einfachsten sei, dafür auch eine einzige Person zu besteuern. Die praktischen Vorteile dieser Auffassung sind tatsächlich groß und vermögen bei konfessionell ungeteilten Familien den prinzipiellen Verstoß gegen das Wesen der Kultussteuer aufzuwiegen, weil es materiell auf dasselbe hinauskommt, abgesehen von den Wirkungen der Progression. Wo dagegen die konfessionelle Einheit nicht besteht, sollte automatisch wieder die gesonderte Besteuerung oder die Steuersubstitution — mit internem Ausgleich für die bezahlten Beträge nach Familienrecht — eintreten. Nur auf diese Weise könnte das bei einheitlichen Familien zugunsten einer technischen Zweckmäßigkeit aufgegebene Prinzip, wonach die persönliche Angehörigkeit die alleinige Grundlage einer Kirchensteuerpflicht sei, wenigstens in den Fällen bewahrt werden, wo seine Mißachtung auch materielle Ungerechtigkeiten zur Folge hätte. Die für diese Fälle in einigen Kantonen übliche Teilung der Steuer nach Quoten erfüllt diese Forderung nicht, weil sie einerseits die alleinige Steuerpflicht des Ehemannes unberührt läßt, also nur dort den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, wo der Ehemann zugleich alleiniger Konfessionsangehöriger ist, und andererseits deshalb nicht, weil selten die vom Gesetz festgelegte Quotenteilung den wirklichen Anteilen der einzelnen Familiengenossen entspricht. Einzig dort nähert sich die gesetzliche Regelung der theoretisch aus dem Wesen der Kirchensteuer abgeleiteten Forderung, wo bei gemischten Ehen eine Ausscheidung der den nicht konfessionsangehörigen Familiengliedern zukommenden Steuerobjekte vorgenommen wird. Doch bleibt nach wie vor die alleinige Steuerpflicht des Ehemannes bestehen, und er wird unter Umständen einem kirchlichen Verband gegenüber steuerpflichtig, dessen Konfession er persönlich nicht angehört.

Wir gelangen zum Resultat, daß nur die gesonderte Besteuerung der Familienangehörigen oder die Anwendung der Steuersubstitution diejenigen rechtlichen Wirkungen zeigen, die der juristischen Natur und dem Wesen der Kultussteuern voll entsprechen. Die direkte Steuerpflicht des Familienvorstandes dagegen mag bei ungeteilten Familien aus Zweckmäßigkeitsgründen zulässig sein, weil sie materiell keine Aenderung bewirkt, bei konfessionell gemischten Familien dagegen ist sie abzulehnen, weil sie eine den Verhältnissen entsprechende Berücksichtigung der Konfessionsangehörigkeit verunmöglicht. Die Ausscheidung nach Vermögensbestandteilen und nach Quoten sind nur Notbehelfe, welche dem Grundsatz nicht gerecht zu

werden vermögen, daß kirchensteuerpflichtig nur Konfessionsangehörige sein können[4].

* * *

Die schweizerischen Kantone fassen in ihrem positiven Recht[5] die *Ehegatten* regelmäßig als Einheit auf. Eine gesonderte Besteuerung ist höchstens bei Gütertrennung vorgesehen: obligatorisch in den Kantonen Basel-Stadt und Aargau (bei vertraglicher Gütertrennung jedoch ebenfalls einheitliche Besteuerung), nur fakultativ in Schwyz, Nidwalden und Schaffhausen, wo die getrennte Besteuerung nach dem Wortlaut des Gesetzes vorgenommen werden »kann«. In einigen Kantonen ist Bedingung der einheitlichen Besteuerung, daß die Ehegatten zusammen leben. Steuersubjekt für die als Einheit aufgefaßten Steuerobjekte ist in den meisten Fällen der Ehemann direkt. Eine allgemeine Substitution treffen wir nur in St. Gallen, eine Substitution bei Gütertrennung in Bern und Thurgau. Im Kanton Aargau sind beide Ehegatten steuerpflichtig, wobei der Mann die Frau vertritt kraft Güterrecht, bei Gütertrennung kraft ausdrücklicher Bestimmung im Steuerrecht.

Die *minderjährigen Kinder* werden ebenfalls nur selten selbständig besteuert: allgemein nur in Basel-Land (Kirchgemeinde Arlesheim), für Vermögen in Freiburg und Solothurn (ferner in St. Gallen, sofern Inhaber der elterlichen Gewalt eine Witwe oder eine geschiedene Frau ist), für Einkommen in Schwyz. In Graubünden und Basel-Land sind die Gemeinden autonom. Sonst ist überall der Inhaber der elterlichen Gewalt steuerpflichtig für die bei minderjährigen Kindern vorliegenden Steuerobjekte und zwar nur in den Kantonen Bern und St. Gallen als Substitut, sonst überall direkt.

Andere Familiengenossen mit verschieden weitgehender Umschreibung werden wie minderjährige Kinder behandelt in den Kantonen Luzern (allgemein unmündige Angehörige, ohne Rücksicht auf das Alter; Ausnahmen sind möglich), Obwalden (»mehrere Personen in 1 Haushalt«), Zug (»die Angehörigen eines gemeinsamen Haushaltes«), Aargau (»bei gemeinsamer Tätigkeit oder gemeinsamer Kasse«), Thurgau (mündige Kinder, sofern ihr Einkommen vom

---

[4] Vgl. über die Behandlung der konfessionell gemischten Familien: Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S, 89 ff., Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 98 ff., Burckhardt, Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung, S. 462, Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 102, und über die Stellung des Bundesgerichtes § 16, S. 166 ff.

[5] Vgl. die Darstellung der Kirchensteuerpflicht in den einzelnen Kantonen im 3. Kapitel.

Familienvorstand abhängig ist) und Tessin (zusammenlebende Personen).

Die *gemischte Konfession von Familien* wird in den meisten Kantonen berücksichtigt. Nur die Kantone Glarus, Zug, St. Gallen (trotz Anwendung der Steuersubstitution!) und Thurgau stellen einzig auf die Konfession des Familienvorstandes ab, ferner die Gemeinden Alpnach und Giswil des Kantons Obwalden[6] und der Kanton Nidwalden, wo jedoch bald eine Aenderung zu erwarten ist[7].

Die Art der Berücksichtigung ist unabhängig von der gewählten rechtlichen Form, in welcher die Familien besteuert werden: Man stellt in den Kantonen nicht auf die subjektiven Eigenschaften des effektiven Steuersubjektes ab, sondern begnügt sich mit einer »verhältnismäßigen Besteuerung« der als Einheit aufgefaßten Familie.

Von den Kantonen, die die gemischte Konfession der Familien überhaupt berücksichtigen, haben 5 eine Vermögensausscheidung vorgesehen, nämlich Zürich (auf ein bundesgerichtliches Urteil hin und nur für den Fall, daß der Mann, nicht aber die Frau oder die Kinder dem steuerfordernden Religionsverband angehören; dort erfolgt Teilung nach Hälften), Freiburg, Basel-Stadt (nur bei der evangelischen Landeskirche und nur bei kinderlosen Ehegatten, sonst Kopfteilung), Appenzell I.-Rh. und Tessin. Im Kanton Appenzell I.-Rh. ist dabei ausdrücklich bestimmt, daß bei Gütergemeinschaft Hälftenteilung vorgenommen werden müsse, eine Lösung, die auch allgemein als die gegebene erscheint.

In den andern Kantonen wird — wenn überhaupt — die gemischte Konfession der Familien in der Weise berücksichtigt, daß der Ehemann als Steuersubjekt nur einen Teil der Steuer zu bezahlen hat, resp. bei Bestehen mehrerer kirchlicher Korporationen an jede davon einen Teil[8]. In den Kantonen Luzern, Uri und Basel-Stadt (sofern minderjährige Kinder vorhanden sind) erfolgt die Teilung nach Köpfen, d. h. im Verhältnis der Konfessionsangehörigen zur Gesamtzahl der in einer Familie vereinigten Personen, dagegen nach bestimmten Quoten in den Kantonen Zürich (nur in den Fällen, da die Frau oder die Kinder, nicht aber der Mann Konfessionsangehörige sind, sonst erfolgt Vermögenssausscheidung, vgl. oben), Obwalden, Bern (nur für die Ehegatten, da für minderjährige Kinder

---

[6] Vgl. S. 157.
[7] Vgl. S. 160.
[8] Geteilt wird jedoch nicht der Steuerbetrag, sondern das Steuerobjekt; nachher werden, auf Grund der von den einzelnen Kirchgemeinden festgesetzten eigenen Ansätze, die Steuerbeträge gesondert berechnet.

Steuersubstitution, vgl. oben), Solothurn, Basel-Stadt (nur bei der christkatholischen Kirchgemeinde), Schaffhausen, Appenzell A.-Rh. und Aargau. Regelmäßig betragen die Quoten bei kinderlosen Ehegatten je ½. Wenn Kinder vorhanden sind, wird in den Kantonen Obwalden, Solothurn, Appenzell A.-Rh. und Aargau nach Dritteln geteilt, d. h. die Ehegatten sind maßgebend für je ⅓ und die Kinder zusammen für ⅓. In der Steuerordnung der christkatholischen Kirchgemeinde von Basel-Stadt ist dagegen ein Ehegatte nur für ¼ und die Kinder zusammen für ½ als maßgebend erklärt. Die Kantone Solothurn und Schaffhausen nehmen noch auf die Fälle Rücksicht, wo nicht alle Kinder der gleichen Konfession angehören: Solothurn sieht für den die Kinder betreffenden Drittel eine weitere Teilung nach Köpfen vor, Schaffhausen läßt allgemein für die ganze Familie wieder Hälftenteilung vornehmen, wenn nicht alle Kinder gleicher Konfession sind. Dieselben beiden Kantone haben ferner die Fälle geregelt, wo nur noch 1 Elternteil mit Kindern in gemischt konfessioneller Familiengemeinschaft lebt und schreiben auch hier wieder Hälftenteilung vor (überbleibender Elternteil für ½ und die Kinder zusammen für ½ maßgebend). In Graubünden und Basel-Land sind die Kirchgemeinden in der Art der Besteuerung konfessionell gemischter Familien autonom; z. B. kennt die Kirchgemeinde Arlesheim die Besteuerung nach Hälften bei kinderlosen und nach Dritteln bei Ehen mit Kindern, die evangelische Kirchgemeinde Chur dagegen teilt nach Köpfen.

Diese Vielgestaltigkeit in der »verhältnismäßigen Besteuerung der Familien« zeigt uns, daß dabei reine Zweckmäßigkeitserwägungen ausschlaggebend sind. Die den Verhältnissen allein voll entsprechende Lösung ist eben die, daß bei konfessionell gemischten Familien von einer einheitlichen direkten Steuerpflicht des Familienvorstandes abgesehen wird und die einzelnen Familienangehörigen wieder selbständig nach eigener Konfession und für ihre eigenen Anteile an Vermögen und Einkommen besteuert werden. Die Ausscheidung mag gewisse Schwierigkeiten bereiten, dafür haben wir eine klare und gerechte Lösung, die am besten mit dem Wesen einer Kirchensteuer übereinstimmt.

B. Der Nutznießer als Kultussteuersubjekt[9].

Die Frage, ob für einen mit einer Nutznießung belasteten Vermögenswert der Eigentümer oder der Nutznießer steuerpflichtig sein

[9] Vgl. § 9, S. 63.

soll, betrifft eigentlich nicht die Stellung des Steuersubjektes zum steuerfordernden Gemeinwesen, sondern seine Beziehungen zum Steuerobjekt: derjenige soll steuerpflichtig sein, dessen Beziehungen zur Nutzungssache die engeren sind. Da jedoch das Kirchensteuerrecht nur in bezug auf die subjektive Steuerpflicht wesentliche Abweichungen vom staatlichen Steuerrecht erfordert, kann es sich in dieser Frage vollständig an das letztere anschließen, ohne damit dem Wesen der Kirchensteuer zu widersprechen, ob das staatliche Recht nun dieses oder jenes System wähle.

Wenn — wie im Kanton Bern — der Eigentümer steuerpflichtig ist, sowie in den Fällen, wo dieser zwar Steuersubjekt ist, jedoch durch den Nutznießer substituiert wird, sind für die Kirchensteuerpflicht die subjektiven Eigenschaften des Eigentümers maßgebend. *Er* muß eine natürliche Person sein, bei *ihm* muß persönliche Steuerzugehörigkeit vorliegen und *er* muß Konfessionsangehöriger sein. Wenn dagegen, wie dies im positiven Recht der Schweiz aller Kantone — außer Bern — zutrifft, der Nutznießer direkt für das Nutzungsgut steuerpflichtig ist, müssen natürlich bei *diesem* alle subjektiven Voraussetzungen für die Kirchensteuerpflicht erfüllt sein.

C. Die Stellung der Erben im Kultussteuerrecht.

Für die Frage, ob Erbengemeinschaften als Einheit auch kultussteuerpflichtig sein können, gilt dasselbe, was wir in bezug auf die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gefunden haben[10]: Personengesamtheiten können als solche einem kirchlichen Verband nicht angehören, weil dieser nur aus natürlichen Personen besteht. Sie können deshalb grundsätzlich auch nicht Kultussteuersubjekte sein. Doch können wir auch hier gegen eine einheitliche Besteuerung praktisch nicht viel einwenden, sofern trotzdem auf die persönlichen Eigenschaften der einzelnen Erben Rücksicht genommen wird, die einheitliche Besteuerung also mehr eine technische Vereinfachung darstellt. Die Berücksichtigung der subjektiven Voraussetzungen der einzelnen Erben hat dabei richtigerweise durch Ausscheidung der einzelnen Anteile zu geschehen, wenn sich subjektive Verschiedenheiten unter den Erben ergeben sollten. Eine Teilung der Steuerpflicht nach Köpfen oder nach gesetzlich festgelegten Quoten ist somit abzulehnen[11].

---

[10] Vgl. § 10, S. 74 ff.

[11] Vgl. z. B. die Teilung nach Köpfen im Kanton Bern, Kirchensteuerdekret § 5.

Eine andere Frage ist die, ob die ausdrücklich vorgesehene oder praktisch angewandte *Steuersukzession* mit dem Wesen der Kirchensteuer zu vereinbaren sei[12]. Sie bewirkt eine wichtige Aenderung gegenüber der bloßen Nachfolge im Sinne des Zivilrechtes dadurch, daß sie die subjektiven Eigenschaften des Erblassers über dessen Tod hinaus für die Rechtsnachfolger gelten läßt. Für die Kultussteuern ist dies von umso größerer Bedeutung, als gerade hier die Steuerpflicht in hohem Maße von einer derartigen besondern Eigenschaft, nämlich der Konfessionsangehörigkeit. abhängig ist. Es handelt sich nicht nur um eine zusätzliche Voraussetzung neben der grundsätzlich schon bestehenden Steuerpflicht, sondern um die Grundlage der Kultussteuerpflicht überhaupt. U. E. läßt sich daher die Steuersukzession mit dem Wesen der Kultussteuern nicht vereinbaren. Der Erblasser war nur bis zu seinem Tode Angehöriger der steuererhebenden Religionsgenossenschaft, also auch nur bis zu diesem Zeitpunkt kultússteuerpflichtig. Der Gedanke der Objektsteuer, wonach das vom Verstorbenen hinterlassene Vermögen als solches mit der Kultussteuer einer bestimmten Religionsgenossenschaft belastet sei, ist auch hier wieder strikte abzulehnen[13]. Die Erben können nur dann kirchensteuerpflichtig sein, wenn sie selbst, persönlich, einem kirchlichen Verband angehören, ganz gleichgültig, ob sie ihre Steuerobjekte seit jeher oder erst kürzlich infolge Rechtsnachfolge besitzen. In vielen Fällen wird ja die Konfessionsangehörigkeit der Erben mit derjenigen des Erblassers übereinstimmen, und die mit der Steuersukzession verbundenen technischen Vorteile können trotzdem angewandt werden. Wo aber die Erben einer andern Konfession angehören, muß dies berücksichtigt werden, ungeachtet eventueller technischer Schwierigkeiten; denn die letztern dürfen das materielle Recht nicht so weitgehend beeinflussen, daß dadurch ein Verstoß gegen das juristische Wesen einer Steuer überhaupt verursacht wird.

* * *

Von den 21 Kantonen, die eine Kultussteuer i. e. S. überhaupt kennen[14], besteuern Zürich und Aargau die einzelnen Erben schon vom Todestag, Basel-Stadt vom Beginn des dem Todestag folgenden Quartals und Solothurn und Schaffhausen erst vom Beginn des dem

---

[12] Vgl. § 9, S. 65.
[13] Vgl. § 11, S. 78.
[14] d. h. mit ausgeschiedenen Kirchgemeinden, vgl. § 2, S. 23.

Todesjahr folgenden Jahres an. Alle übrigen Kantone besteuern die Erbengemeinschaft als Einheit während der ganzen Dauer ihres Bestehens, d. h. bis zur erfolgten Erbteilung. Für die Kirchensteuerpflicht ist dabei die Konfession des Erblassers maßgebend, sofern Steuersukzession vorgesehen ist und für die Zeit ihrer Wirkung (vgl. den folgenden Absatz). Andernfalls, sowie nach Ablauf der Wirksamkeit der Steuersukzession scheiden andersgläubige Erben mit ihrem Anteil aus und sind dafür nach eigener Konfession steuerpflichtig. Nur im Kanton Bern wird im Falle verschiedener Konfession der Erben eine Teilung nach Köpfen vorgenommen.

16 Kantone behandeln die Erbfolge im Sinne einer Steuersukzession, nämlich die Kantone Luzern, Uri, Glarus, Solothurn, Basel-Stadt, Appenzell I.-Rh. und St. Gallen auf Grund einer ausdrücklichen Bestimmung im Gesetz oder in einem Vollziehungserlaß, dagegen Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Zug, Freiburg, Schaffhausen, Appenzell A.-Rh., Thurgau und Tessin ohne gesetzliche Bestimmung nur auf Grund einer bis dahin unangefochtenen Praxis. Die zeitliche Wirkung der Sukzession ist dabei in den meisten Fällen ausgedehnt bis zum Ende der laufenden Steuerperiode, im Kanton Basel-Stadt bis zum Ende des laufenden Quartals und nur in Zug, Schaffhausen und Thurgau sind die subjektiven Verhältnisse des Erblassers bloß bis zu dessen Todestag maßgebend. Dementsprechend ist die Konfession des Erblassers für die Kirchensteuerpflicht der Erben bis zum Ende des laufenden Todesjahres maßgebend in den Kantonen Luzern, Uri, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Freiburg, Solothurn, Appenzell A.-Rh., Appenzell I.-Rh. und Tessin, bis zum Ende des laufenden Quartals in Basel-Stadt und bis zum Todestag in Zug, Schaffhausen und Thurgau. In Schwyz besteht überhaupt über diesen Punkt weder eine Bestimmung noch ein Entscheid; meistens kommt es zu einer gütlichen Vereinbarung. In Basel-Land und Graubünden sind wieder die einzelnen Gemeinden maßgebend. Einzig St. Gallen kennt grundsätzlich die Steuersukzession mit Wirkung über den Todestag hinaus[15] und stellt trotzdem bei den Kirchensteuern auf die Konfession der einzelnen Erben ab.

Zürich, Bern und Aargau haben die Steuersukzession weder vorgesehen, noch wenden sie sie praktisch an. Die Erben haften daher kraft Erbrecht für die vom Erblasser pro rata temporis bis zum Todestag geschuldeten Steuern und zwar nach der Konfessionsangehörigkeit des Erblassers. Auf die Perfektionierung der Steuer wird

[15] Vgl. S. 197.

nur in Bern Rücksicht genommen, indem eine rechtskräftige Veranlagung verlangt wird[16]; in Zürich und Aargau dagegen werden in den seltenen Fällen, wo der Tod vor Perfektionierung der Steuer eintritt (Zürich hat sowieso eine vierjährige, Aargau eine dreijährige Veranlagungsperiode), die Erben zur Mitwirkung herangezogen.

4. Abschnitt.

Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung.

§ 14. Die Bedeutung des Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung für die Kultussteuerpflicht.

Art. 49/6 der Bundesverfassung bestimmt: Niemand ist gehalten, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden. Die nähere Ausführung dieses Grundsatzes ist der Bundesgesetzgebung vorbehalten.

Trotz seines offensichtlich negativen Charakters hatte dieser Artikel auf die positive Kultussteuergesetzgebung der Schweiz einen großen Einfluß; ja, er scheint in bezug auf das Steuersubjekt gerade die Grundlage des gesamten schweizerischen Kultussteuerrechtes zu sein. Wir werden sehen, daß bei streng juristischer Betrachtungsweise dem Artikel bei weitem nicht diese überragende Bedeutung zukommt.

Dem hohen Entwickungsstand der schweizerischen Staatsrechtswissenschaft und der praktischen Wichtigkeit als Verfassungsartikel entsprechend, fand die Bestimmung des Art. 49/6 in Theorie und Praxis starke Beachtung und eingehende Bearbeitung. Da gleichzeitig die wissenschaftliche Erfassung des Verwaltungsrechtes im allgemeinen und des Steuerrechtes im besondern während langer Zeit verhältnismäßig stark im Rückstande war, ist es begreiflich, daß der rein negative Inhalt des Artikels durch bloße Umkehrung der Voraussetzungen für die positive Gesetzgebung verwendet wurde. Wer den Artikel 49/6 nicht anrufen kann, weil ihm das Erfordernis der Nichtangehörigkeit im Sinne der Bundesverfassung fehlt, ist kultus-

[16] Vgl. Irène Blumenstein, Kommentar zu den bernischen Steuergesetzen, N. 2 d zu Art. 17.

steuerpflichtig, so sagten und sagen sich noch heute die meisten kantonalen Gesetzgeber. Sie sehen in der Bestimmung eine Ausnahme vom Grundsatz der Allgemeinheit der Steuerpflicht, welcher sonst in der staatlichen Steuerpolitik herrscht[1]. Und weil nur *diese* Ausnahme verfassungsmäßig geschützt ist, bleiben alle andern Ausnahmen, die sich aus der Natur der Kultussteuer an sich ergeben, unberücksichtigt. Nicht nur das: Sogar wo das kantonale Recht den Kreis der Kultussteuerpflichtigen enger zog, als nach dem Art. 49/6 BV zulässig wäre, versuchten einige Religionsgenossenschaften, die dadurch befreiten Personen doch zu besteuern, da dies »im Sinne der Verfassung« sei, wie sich eine Religionsgenossenschaft in einer Prozeßschrift ausdrückt[2]. In diesen Fällen hatte jedoch dann das Bundesgericht Gelegenheit, darauf hinzuweisen, daß Art. 49/6 keineswegs ein positives Besteuerungsrecht gewährleiste, daß er vielmehr nur eine Schranke darstellt, bis zu welcher das kantonale Recht höchstens gehen darf[3].

In dieser Einschränkung liegt denn auch die alleinige Bedeutung des Art. 49/6 BV, was sämtliche Bearbeiter hervorheben[4]. Er enthält »kein selbständiges konstitutionelles Recht, sondern nur eine Konsequenz aus der Glaubens- und Gewissensfreiheit«[5], besonders des Grundsatzes, daß niemand zur Teilnahme an einer Religionsgenossenschaft gezwungen werden darf (BV Art. 49/2). Er kann daher auch nur angerufen werden, wenn die besondern Voraussetzungen einer Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit vorliegen, so z. B. nach ständiger Praxis des Bundesgerichtes nur von natürlichen Personen, da nur sie einen Glauben und ein Gewissen haben, worin sie verletzt werden können.

Darüber hinaus enthält der Artikel keine Rechtsnorm. Er sagt weder, daß in allen andern Fällen, die er nicht anführt, eine Kultussteuerpflicht besteht, noch daß diese auch gegenüber Konfessionsangehörigen irgendwie eingeschränkt sei. Er sagt nichts aus über die

---

[1] Der Grundsatz der Allgemeinheit hat jedoch seine Bedeutung nur für die Steuerpolitik, für die rechtliche Seite der Steuer ist er ohne Belang. Vgl. § 2, Anmerkung 16.

[2] Vgl. BGE Bd. 41 I, S. 162.

[3] Vgl. BGE Bd. 4, S. 490, Bd. 8, S. 758 und Bd. 37, I, S. 18.

[4] Vgl. Burckhardt, Kommentar der schweiz. Bundesverfassung, S. 459, Holenstein, Die Konfessionsartikel der Bundesverfassung, S. 288, Clerc, La liberté religieuse en Suisse, S. 47, Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 516, Bischoff, Die juristischen Personen als Subjekte von öffentlichen Rechten und Pflichten, S. 42, Reding, Ueber die Frage der Cultussteuern, S. 79, Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 61/62.

[5] Vgl. BGE Bd. 4, S. 533.

Arten und das Maß der zulässigen Steuern, setzt keine Einschränkung fest in bezug auf die steuerrechtliche Zugehörigkeit und läßt das ganze formelle Steuerrecht unberührt.

In allen diesen Fällen ist das kantonale Recht allein maßgebend und wird es auch nach Erlaß des vorgesehenen, aber bis dahin noch nicht entstandenen Ausführungsgesetzes sein; denn selbstverständlich könnte dieses nicht weiter gehen als die grundlegende Verfassungsbestimmung selbst.

Bedeutet dies nun, daß der kantonale Gesetzgeber in der Regelung des Kultussteuerrechtes, abgesehen von der Einschränkung des Art. 49/6 BV überhaupt vollständig frei sei? Ist die Bundesverfassung überhaupt die einzige Schranke, die er berücksichtigen muß? Zu dieser Lösung kann nur kommen, wer, wie dies bis dahin fast ausschließlich geschah, allein von der Bundesverfassung ausgeht, also, wie wir gesehen haben, von einer rein negativen Seite aus. Es ist offensichtlich, daß diese Lösung keine befriedigende sein kann. Tatsächlich erschöpft sich das eigentliche Wesen der Kultussteuer nicht in der Innehaltung der bundesverfassungsmäßigen Schranken, sondern ihre eigentlichen Grundlagen finden sich einerseits in dem von einem bestimmten Kanton gewählten Verhältnis zur Kirche und andererseits in den für das allgemeine Steuerrecht geltenden Grundsätzen.

Wir haben diese positive Seite der Kultussteuer in den §§ 9—13 behandelt. Hier bleibt uns nur noch übrig, das Verhältnis der gefundenen Resultate zu Art. 49/6 der Bundesverfassung genau festzulegen.

Wir erkennen sofort, daß für die Kultussteuer i.e.S. (vgl. S. 23) die Nichtheranziehung von Personen, die nicht der besteuernden Religionsgenossenschaft angehören, eine Selbstverständlichkeit ist[6]. Zwischen diesen Personen und der Religionsgenossenschaft bestehen überhaupt keine Beziehungen, die Gebietshoheit erstreckt sich überhaupt nur auf die Angehörigen und damit auch die Steuerhoheit. Art. 49/6 BV stellt somit für die von kirchlichen Verbänden erhobenen Steuern eine Bestimmung auf, die sich von selbst aus der Natur der Steuer ergibt. Diese Tatsache schmälert jedoch die Bedeutung des Artikels nicht. Denn einerseits besteht praktisch ein großer Unterschied zwischen einer Rechtsnorm, die »sich aus der Natur der Sache« ergibt und einer verfassungsmäßig festgelegten Norm, und andererseits umfaßt Art. 49/6 BV nicht nur die Kultussteuern i.e.S.,

---

[6] Vgl. § 12, S. 82 ff.

d. h. die von speziell kirchlichen Verbänden erhobenen Steuern, sondern alle, die »speziell für eigentliche Kultuszwecke« erhoben werden.

a) Die Rechtsnatur eines bestimmten Institutes gibt Antwort auf die Frage, in welcher Weise die positive Regelung erfolgen müsse, damit das Institut in das ganze System einer Rechtsordnung hinein passe, ohne daß Widersprüche entstehen. Sie ergibt sich oft direkt aus der Verfassung als der Grundlage der gesamten Rechtsordnung eines bestimmten Staates. Dies ist für unsere Materie zum Teil der Fall, indem schon die Verfassung feststellt, daß eine Erhebung von Kultussteuern von Nichtkonfessionsangehörigen mit der Glaubens- und Gewissensfreiheit im Widerspruch stehe. Oft ergibt sich dagegen die Rechtsnatur nur durch das Ziehen eines Schlusses aus einer oder aus mehreren rechtlichen Tatsachen, wie in unserm Fall die Natur der Kultussteuer aus dem Verhältnis eines bestimmten Kantons zur Kirche einerseits und aus den juristischen Grundsätzen seines Steuerrechtes andererseits.

Während bei der Festlegung der Rechtsnatur in der Verfassung regelmäßig deren Verletzung mit Rechtsmitteln, in der Schweiz mit dem staatsrechtlichen Rekurs, angefochten werden kann, bildet in den übrigen Fällen das juristische Wesen eines Institutes mehr eine Wegleitung für den Gesetzgeber. Eine Verletzung kann in diesen Fällen nur zum Teil mit Rechtsmitteln bekämpft werden, nämlich dann, wenn der durch die positive Rechtsnorm erfolgten Verletzung eine andere positive Rechtsnorm entgegensteht. In diesen Fällen wird der Richter der einen oder andern Norm den Schutz versagen müssen. Wo aber die Verletzung der Rechtsnatur mehr eine theoretische ist, ohne damit einem andern positiven Rechtssatz direkt zu widersprechen, kann der Richter eine Korrektur natürlich nicht vornehmen, da er an den Gesetzestext gebunden ist. Diese Sachlage haben wir auch für die Kultussteuern in denjenigen Fällen, wo die Verletzung ihrer juristischen Natur nicht gleichzeitig eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit im Sinne von Art. 49/6 BV bedeutet. Das einleuchtendste Beispiel dafür bildet die Erhebung von Kultussteuern von juristischen Personen. Sie ist, wie wir in § 10 sahen, streng juristisch absolut unhaltbar. Trotzdem wurde sie bis dahin vom Bundesgericht geschützt, weil sie nicht gegen ein verfassungsmäßig garantiertes Recht verstoße. Es bleibt also bis zu der klareren Fassung des bezüglichen Artikels in der Bundesverfassung — oder aber bis zu einer durchaus möglichen Praxisänderung des Bundesgerichtes in der Auslegung des Art. 49/6 BV — weiterhin

Sache der juristischen Systematik des kantonalen Gesetzgebers und dem Taktgefühl der Religionsgenossenschaften überlassen, ob sie von juristischen Personen Kultussteuern erheben wollen, trotzdem sie sonst auch nicht die geringste rechtliche, ideale oder tatsächliche Beziehung verbindet.

b) Andererseits behält der Art. 49/6 BV trotz des negativen Charakters seine Bedeutung für die Kultussteuern i. w. S., also für alle jene Fälle, wo die Kultusausgaben einer Religionsgenossenschaft durch ein weltliches Gemeinwesen (Staat oder politische Gemeinde) gedeckt werden, das hiefür Steuern erheben muß, weil kein Kirchengut vorhanden ist oder dessen Ertrag nicht ausreicht. Die Steuerpflichtigen können sich auch hier auf Art. 49/6 berufen, sofern dessen Voraussetzungen erfüllt sind, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob eine spezielle »Kirchensteuer« (i.w.S.!) erhoben wird, oder ob einfach ein Teil der Erträgnisse der allgemeinen Steuer für Kultuszwecke verwendet wird; denn eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit kann in beiden Fällen für diejenigen vorliegen, die der unterstützten Religionsgenossenschaft nicht angehören. Dagegen können die Grundsätze des speziellen Kultussteuerrechtes hier nicht angewendet werden. Ein enger Zusammenhang zwischen dem allgemeinen und dem Kultussteuerrecht ist zwar anzuerkennen, wurde doch das kirchliche Abgabewesen dem staatlichen Steuersystem nachgebildet[7] und dessen Grundsätze soweit übernommen (resp. sollten nur soweit übernommen werden), als sie mit der besondern rechtlichen Natur der kirchlichen Verbände vereinbar sind. Doch blieb umgekehrt das allgemeine Steuerrecht durch diese Nachbildung vollständig unberührt. Der nach allgemeinem Steuerrecht Steuerpflichtige kann — sofern nicht die besondern Voraussetzungen des Art. 49/6 BV gegeben sind — auch dann die Erfüllung seiner Steuerpflicht nicht verweigern, wenn die Steuererträgnisse ganz oder teilweise für Kultuszwecke verwendet werden. Geschieht letzteres gesetzwidrig, indem die Steuer ursprünglich ausdrücklich für einen andern Zweck eingeführt wurde, stehen dem steuerzahlenden wie jedem andern Bürger die nach Staats- oder Verwaltungsrecht gegebenen Rechtsmittel zur Verfügung, um eine gesetzmäßige Verwendung zu erzwingen; seine Steuerpflicht als solche jedoch muß er unabhängig davon erfüllen. Die Ungerechtigkeiten und Nachteile, die sich aus der Bevorzugung gewisser Religionsgenossenschaften durch den Staat ergeben, namentlich im Vergleich zu den Fällen, wo die

[7] Vgl. S. 13.

kirchlichen Verbände selbst nach speziellem Kultussteuerrecht i.e.S. beziehen, können nur durch eine Aenderung der Kirchenorganisation behoben werden. Die Trennung von Kirche und Staat wird deshalb durch das Festhalten an überlebten Gewohnheiten des Staatskirchentums eher gefördert als verhindert, wie uns die Entwicklung in Genf und Neuenburg zeigt[8].

Art. 49/6 BV umfaßt, wie oben erwähnt, auch diese Fälle, allerdings mit den Einschränkungen, die sich aus seinem Wortlaut ergeben. Wir werden den letztern an Hand der bundesgerichtlichen Praxis in § 16 näher untersuchen und dabei sehen, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um ihn anrufen zu können. Im übrigen werden wir den Artikel jedoch nur soweit heranziehen, als er für die Kultssteuern i.e.S. Bedeutung hat, d. h. als verfassungsmäßige Verstärkung eines Grundsatzes, der sich schon aus der Natur der Kultussteuer an sich ergibt, der aber bei gleichzeitiger Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit einen erhöhten Schutz genießt.

§ 15. Die Entstehung des Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung und die Bestrebungen zur Schaffung des darin vorgesehenen Bundesgesetzes.

Das Verbot der Erhebung von Kultussteuern von Nichtkonfessionsangehörigen wurde erst 1874 in die Bundesverfassung aufgenommen. Die Verfassung von 1848 garantierte nicht die allgemeine Religionsfreiheit, sondern nur die christliche Kultusfreiheit. Trotzdem hatten der Bundesrat und die Bundesversammlung, die vor der Schaffung des Bundesgerichtes dafür zuständig waren, über Beschwerden gegen die Erhebung von kirchlichen Steuern zu entscheiden. Im Bundesratsbeschluß vom 10. Juli 1871 i. S. Béguin stellte der Bundesrat den Grundsatz auf, jedermann könne sich durch förmliche Austrittserklärung der Verpflichtung, eine Kirchensteuer zu bezahlen, entziehen[1]. Die Rekurrenten beriefen sich mangels eines Kultussteuerverbotes auf die Rechtsgleichheit, die Kultusfreiheit, die Gleichstellung der Schweizerbürger mit den Kantonsbürgern in der Gesetzgebung (Art. 4, 44, 48 der BV von 1848)[2]. Die im Art. 49/6 der Ver-

[8] Vgl. S. 216 und 217.

[1] Vgl. Bundesblatt 1872 I, S. 165 ff.
[2] Vgl. Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 4.

fassung von 1874 enthaltenen strengen Erfordernisse für eine Befreiung wurden schon vom Bundesrat und von der Bundesversammlung weitgehend angewandt. Da die angefochtenen Leistungen zum Teil nicht für eigentliche und ausschließliche Kultuszwecke dienten, zum Teil sich auf privatrechtliche Reallasten bezogen, oder endlich weil die Formalitäten des Austritts aus der Kirche ungenügend erfüllt waren, wurden die meisten Rekurrenten abgewiesen. Wir verweisen auf die Zusammenstellung der Entscheide bei *Bühlmann,* »Das Verbot der Kultussteuern«, S. 4 ff. und auf das Bundesblatt 1863 II, S. 38, 1864 I, S. 356, 1868 II, S. 456 und III, S. 919, 1869 II, S. 404 und III, S. 75 und 106, 1870 II, S. 565 und III, S. 949, 1872 I, S. 165.

* * *

Der Verfassungsentwurf von 1872 und die vom Volke angenommene und heute geltende Verfassung von 1874 proklamierten die allgemeine Glaubens- und Gewissensfreiheit. Als Konsequenz wurde in Art. 49/6 zudem ausdrücklich bestimmt, daß eine Erhebung von Steuern für »eigentliche Kultuszwecke« von Nichtkonfessionsangehörigen verboten sei.

Der Wortlaut des Art. 49/6 BV bildet das Resultat aus verschiedenen Revisionseingaben aus allen Teilen der Bevölkerung, aus dem bundesrätlichen Entwurf vom 17. Juni 1870 und aus den langwierigen Verhandlungen in den Räten und Kommissionen der Bundesversammlung. Der vom Volke abgelehnte Entwurf von 1872 und die nachher angenommene Verfassung von 1874 stimmen in der Fassung des Artikels fast wörtlich überein, trotzdem das ganze Verbot vom Parlament und den Kommissionen neu und eingehend behandelt wurde. Wir verweisen für die einzelnen Phasen der Beratungen wiederum auf *Bühlmann,* »Das Verbot der Kultussteuern«, S. 7 ff.[3]. Dieser faßt als Ergebnis der Verhandlungen, die zur Ermittlung der Tragweite des Artikels 49/6 BV von großer Bedeutung sind, folgende Punkte zusammen[4]:

1. Das Verbot erscheint als notwendige Konsequenz aus der Glaubens- und Gewissensfreiheit und hat lediglich prohibitiven Charakter.

---

[3] Vgl. ferner die bezüglichen Protokolle der Ratsversammlungen, von Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S. 40 ff., Holenstein, Die konfessionellen Artikel der schweizerischen BV, S. 287, und Burckhardt, Kommentar der BV, S. 458.

[4] Vgl. Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 17.

2. Es umfaßt »persönliche« und Grundsteuern, läßt aber privatrechtliche Pflichtigkeiten unberührt.
3. Grundstücke von Konfessionsverwandten können nach dem Grundsatz der Territorialität besteuert werden.
4. Das Verbot bezieht sich nicht auf allgemeine Steuern, welche teilweise zur Unterstützung der Landeskirchen verwendet werden (Bedeutung von »speziell«).
5. Nur von Ausgaben für eigentliche, förmliche Kultuszwecke muß Befreiung gewährt werden. Eine verhältnismäßige Steuerpflicht Andersgläubiger an Einrichtungen, die auch bürgerlichen Zwecken dienen, ist zulässig.
6. Austritte zum bloßen Zwecke der Steuerumgehung sind zu verhindern.

Wir werden bei der Behandlung der einzelnen Punkte im folgenden Paragraphen auf diese Verhandlungsergebnisse zurückkommen.

* * *

Der Schlußsatz des Artikels 49/6 BV bestimmt: »Die nähere Ausführung dieses Grundsatzes ist der Bundesgesetzgebung vorbehalten.« Ein derartiges Ausführungsgesetz ist bis dahin nicht entstanden, trotzdem dies bei der unklaren und inkonsequenten Fassung des Absatzes 6 sehr wünschenswert wäre. Der Bundesrat hatte zwar schon 1875 einen Entwurf ausgearbeitet, zum Teil gestützt auf die Antworten, die die einzelnen Kantone auf ein an sie gerichtetes Kreisschreiben über die kantonalen Verhältnisse erteilten. Er gelangte am 17. März 1876 vor den Nationalrat. Nachdem jedoch schon die Mehrheit der vorberatenden Kommission die Ansicht vertrat, »daß es im gegenwärtigen Moment zweckmäßiger sein möchte, von einer einheitlichen Regelung des Verhältnisses abzusehen«, wich der Rat den bestehenden Schwierigkeiten ebenfalls aus und beschloß mit 64 gegen 29 Stimmen die Rückweisung. Der Beschluß hatte folgenden Wortlaut: »Es ist zur Zeit eine spezielle Ausführung der im Schlußsatz von Artikel 49 der Bundesverfassung enthaltenen Bestimmung auf dem Gesetzgebungswege nicht geboten, und es wird daher in den hierüber vom Bundesrat vorgelegten Gesetzesentwurf vom 26. Nov. 1875 nicht eingetreten.« Nachdem auch der Ständerat mit 26 gegen 4 Stimmen im gleichen Sinne, jedoch mit unklarerer Motivierung, entschieden hatte, präzisierte der Nationalrat seinen, in der neuen Fassung nachher auch vom Ständerat genehmigten Beschluß dahin, daß die Rückweisung nur erfolgt sei, um eine allseitige

Prüfung zu ermöglichen; der Bundesrat möge »zu einer ihm geeignet erscheinenden Zeit« eine neue Vorlage einbringen[5]. Dies geschah bis heute nicht.

Inhaltlich konnte der Gesetzesentwurf[6] natürlich nicht über die Verfassungsbestimmung hinausgehen und war somit an deren enge Begrenzung des Verbotes gebunden[7]. Zudem bemerkte der Bundesrat in seiner diesbezüglichen Botschaft, daß der Artikel gegenüber den Kirchgemeinden »als ein auflösendes Moment wirken« und daher »nicht unbedenkliche Folgen haben könne«[8], was zeigt, daß von vorneherein eine eher einschränkende Behandlung der Frage zu erwarten war.

* * *

Als bundesrechtliche Norm über die Kultussteuern besteht somit heute einzig der Art. 49/6 der Bundesverfassung selbst, ähnlich wie dies auch für das Verbot der Doppelbesteuerung der Fall ist. In beiden Fällen erklärte jedoch das Bundesgericht, daß es auf Grund der Verfassungsbestimmung den darin verankerten Schutz zu gewähren habe, trotzdem das Ausführungsgesetz noch nicht erlassen sei[9], und nach Art. 2 der Uebergangsbestimmungen der Bundesverfassung diejenigen Bestimmungen der kantonalen Verfassungen und Gesetze, welche mit der neuen Bundesverfassung im Widerspruch stehen, erst mit Annahme derselben, bzw. mit der Erlassung der darin in Aussicht genommenen Bundesgesetze außer Kraft treten. Denn diese Uebergangsbestimmung sei offenbar so zu verstehen, daß die »positiven und genauen« Prinzipien der Bundesverfassung sofort in Kraft treten sollen, während diejenigen, welche ihres weniger bestimmten Inhaltes wegen nicht ohne die Ausführungsgesetze anwendbar sind, erst nach deren Publikation rechtskräftig werden[10]. Bühlmann greift diese Argumentation des Bundesgerichtes an[11], da Art. 2 der Ueber-

---

[5] Vgl. Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 27 ff. Protokoll des Nationalrates, März 1875 Nr. 174, Bundesblatt 1876 I, S. 821 f. und v. Salis, Schweiz. Bundesrecht, Bd. III, S. 73.

[6] Vgl. den Wortlaut des Entwurfes bei v. Salis, Schweiz. Bundesrecht, Bd. III, S. 73 ff.

[7] Allerdings könnte ein Verstoß gegen dieses Verbot infolge der fehlenden Verfassungsgerichtsbarkeit in der Schweiz nicht angefochten werden.

[8] Vgl. Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 19.

[9] Vgl. Burckhardt, Kommentar der schweizerischen BV, S. 410 und 459, ferner BGE Bd. 1, S. 12 und Bd. 5, S. 430.

[10] BGE Bd. 1, S. 80.

[11] Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 59.

gangsbestimmungen sich ja nur auf die Außerkraftsetzung kantonaler Normen und nicht auf die Rechtskraft der Bundesverfassung als solche beziehe, gelangt jedoch auf anderem Wege zum gleichen Resultat. Der Bundesgesetzgeber scheint diese Auffassung jedenfalls zu billigen, da er sonst offenbar kaum unterlassen hätte, so wichtige Grundsätze wie das Verbot der Doppelbesteuerung und der Erhebung von Kultussteuern von Andersgläubigen durch Erlaß eines Bundesgesetzes in Rechtskraft erwachsen zu lassen. Zudem stellt u. E. Art. 49/6 BV eher eine Einschränkung der Glaubens- und Gewissensfreiheit dar, als eine konsequente Weiterführung[12], so daß bei seinem Fehlen das Bundesgericht in bezug auf die Erhebung von Kultussteuern eher strengere Voraussetzungen fordern müßte.

Zur Festlegung und Abgrenzung der einzelnen Momente des Art. 49/6 können wir somit die bundesgerichtliche Praxis heranziehen. Wenn sie auch ein Bundesgesetz nicht zu ersetzen vermag und Praxisänderungen im Bereich der Möglichkeit liegen — in einzelnen Punkten sogar juristisch wünschbar wären —, zeigt sich doch im allgemeinen eine Abnahme der staatsrechtlichen Rekurse aus Art. 49/6 BV, was darauf zurückzuführen ist, daß dessen Tragweite ziemlich abgeklärt zu sein scheint.

Wir werden aus diesem Grunde die Behandlung der einzelnen Momente des Art. 49/6 BV mit der Darstellung der bundesgerichtlichen Praxis verbinden.

§ 16. Die Voraussetzungen der Anwendbarkeit von Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung nach der Praxis des Bundesgerichtes.

Art. 49/6 der Bundesverfassung hat rein negativen Charakter. Er sagt nur, wer n i c h t kultussteuerpflichtig sei, weil durch eine Besteuerung in diesen Fällen die Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt würde. Die Bezeichnung des Steuersubjektes ist im übrigen ausschließlich Sache des kantonalen Gesetzgebers. Als Ausnahmevorschrift kann daher Art. 49/6 nur angerufen werden, wenn die besondern, dem Wortlaut des Artikels entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Die Verfassungsbestimmung stellt aber nicht nur keine positive Steuernorm auf, sondern bildet in ihrer heutigen Fassung

[12] Vgl. § 16, S. 126 f.

direkt eine Einschränkung der Glaubens- und Gewissensfreiheit, was durch die Einschiebung des Wortes »speziell« begründet ist[1]. Auch in diesem Sinne ist der Artikel keine selbständige Rechtsnorm, sondern eine — im Zweifelsfalle restriktiv zu interpretierende — Ausnahmebestimmung.

Die Voraussetzungen der Anwendbarkeit des Art. 49/6 BV sind subjektiver und objektiver Natur. Während die subjektiven Voraussetzungen bestimmen, wer überhaupt den Artikel anrufen könne, ergibt sich aus den objektiven Voraussetzungen, für welche Leistungen dies der Fall ist.

I. Die subjektiven Voraussetzungen.

A. Im allgemeinen.

Als Ausfluß der Glaubens- und Gewissensfreiheit bedeutet das Verbot der Besteuerung von Andersgläubigen ein Individualrecht und, weil in einer Verfassungsbestimmung verankert, zugleich ein verfassungsmäßiges Recht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 der Bundesverfassung. Gegen eine Verletzung durch allgemein verbindliche oder durch die sie persönlich betreffenden Verfügungen oder Erlasse der Kantone können die betroffenen Bürger (Private) und Korporationen den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht erheben (OG. Art. 176/2).

Träger verfassungsmäßiger Rechte können in der Schweiz nach der Praxis des Bundesgerichtes grundsätzlich natürliche und juristische Personen, Schweizerbürger und Ausländer sein. Ob die einzelnen im praktischen Fall überhaupt oder nur in beschränktem Umfange geschützt werden, kann nicht allgemein gesagt werden, sondern nur in bezug auf ein bestimmtes verfassungsmäßiges Recht. Die Beschränkungen können sich einerseits aus der Natur des betreffenden Rechtes ergeben, andererseits aus den im Verfassungswortlaut speziell erwähnten Voraussetzungen.

1. Natürliche Personen.

a) Schweizerbürgern stehen die verfassungsmäßigen Rechte grundsätzlich unbeschränkt zu. Unterschiede können sich jedoch ergeben in bezug auf das Geschlecht und das Alter. Die Frauen und die

[1] Vgl. S. 126 f.

Schweizerbürger unter 20 Jahren sind von den politischen Rechten überhaupt ausgeschlossen (Stimmrecht, aktives und passives Wahlrecht, Recht zur Unterzeichnung von Referendum und Initiative). Von der uns hier besonders interessierenden Glaubens- und Gewissensfreiheit sind ausgeschlossen die Kinder bis zum erfüllten 16. Altersjahr. Art. 49/3 der Bundesverfassung bestimmt: »Ueber die religiöse Erziehung der Kinder bis zum erfüllten 16. Altersjahr verfügt im Sinne vorstehender Grundsätze der Inhaber der väterlichen oder vormundschaftlichen Gewalt.« Es ergibt sich daraus, daß das Kind bis zum 17. Altersjahr nicht Anspruch auf die Religionsfreiheit hat, weder in bezug auf seine Erziehung noch in anderer Hinsicht[2]. Es ist daher bei der Besteuerung durch eine fremde Religionsgenossenschaft auch dann, wenn es nach kantonalem Steuerrecht selbständig steuerpflichtig ist, nicht zum staatsrechtlichen Rekurs berechtigt, sondern an seiner Stelle der Inhaber der väterlichen resp. elterlichen oder vormundschaftlichen Gewalt. Vom 17. bis 20. Altersjahr sind zwar die Kinder religiös volljährig und, weil die Ausnahmebestimmung von Art. 49/3 BV nicht mehr Anwendung findet, Träger der Glaubens- und Gewissensfreiheit, doch muß für rechtlich relevante Handlungen noch der Inhaber der elterlichen Gewalt das Kind vertreten, was die selbständige Erhebung eines staatsrechtlichen Rekurses verunmöglicht und ebenso die selbständige Abgabe einer — rechtlich, nicht bloß kirchlich — wirksamen Austrittserklärung aus einer Religionsgenossenschaft. Fehlt im letztern Falle die Zustimmung des Inhabers der elterlichen Gewalt, bleibt notwendigerweise in bezug auf die Zugehörigkeit zu einer Religionsgenossenschaft der Zustand bestehen, der bei Vollendung des 16. Altersjahres eintrat[3].

b) *Ausländer.* Gesetze müssen prinzipiell auf alle Staatseinwohner angewendet werden und dürfen nur insofern gegenüber Ausländern suspendiert werden, als sich ihr Inhalt nicht mit der juristischen Natur des Ausländers verträgt[4], d. h. für diejenigen Rechte und Pflichten, die ihren Grund in der Staatsangehörigkeit haben. In diesem Sinne entschied das Bundesgericht[5]. Es unterscheidet zwischen verfassungsmäßigen Rechten, die den Untertanen nur in ihrer Eigenschaft als Staatsbürger zustehen, also speziell staatsbürgerlichen

[2] Vgl. Burckhardt, Kommentar der schweiz. BV, S. 456.
[3] Vgl. § 12, S. 89.
[4] Vgl. Bernheimer, Begriff und Subjekte der verfassungsmäßigen Rechte, S. 140, Fleiner, Bundesstaatsrecht, S. 144.
[5] Vgl. BGE Bd. 7, Nr. 62, Erwägung 5.

Rechten, und solchen, die ihnen als Menschen durch einen allgemeinen verfassungsmäßigen Grundsatz zuerkannt sind. Während jene dem Ausländer überhaupt versagt bleiben (politische Rechte) oder ihm nur durch besondere Staatsverträge eingeräumt werden (z. B. Handels- und Gewerbefreiheit, Niederlassungsfreiheit, Verbot der Doppelbesteuerung, Vereinsrecht), stehen ihm diese unbeschränkt zu. Zu ihnen gehört auch die Glaubens- und Gewissensfreiheit und damit das Recht, nicht für Kultuszwecke einer andersgläubigen Religionsgenossenschaft Steuern bezahlen zu müssen. Der darin verletzte Ausländer kann somit ebenfalls den staatsrechtlichen Rekurs geltend machen.

2. Juristische Personen[6].

Nach der Auffassung des Bundesgerichtes, die auch im Privatrecht die herrschende ist, können den juristischen Personen alle Rechte zustehen, die ihnen ihrer Natur nach zustehen können, d. h. die nicht an die physiche oder geistig-sittliche Persönlichkeit des Menschen anknüpfen[7]. In diesem Sinne erwähnt Art. 178 lit. a OG die Korporationen ausdrücklich als zur Erhebung der staatsrechtlichen Beschwerde berechtigt.

Im einzelnen stehen den juristischen Personen nach der Praxis des Bundesgerichtes folgende Rechte zu[8]: Die Rechtsgleichheit, Schutz gegen Rechtsverweigerung und Willkür, die Handels- und Gewerbefreiheit, das Verbot der Doppelbesteuerung, die Kultusfreiheit (soweit sie sich bezieht auf »Handlungen, welche gemäß der Kirchenorganisation von den Organen der kirchlichen Korporationen vorzunehmen und anzuordnen sind. Dagegen ist die Kultusfreiheit, soweit der Kultus sich auf den einzelnen Glaubensgenossen im Verein mit andern ihm obliegenden Kultushandlungen bezieht, ein Individualrecht, das nur physischen Personen zusteht«), ferner das Recht auf den verfassungsmäßigen Richter, der persönliche Gerichtsstand, die Autonomie der Gemeinde und das Recht auf Ausübung wissenschaftlicher Berufsarten.

---

[6] Vgl. Bischoff, Juristische Personen als Subjekte von öffentl. Rechten und Pflichten.

[7] Vgl. BGE Bd. 4, S. 533, 538 und 540, Bd. 9, S. 413 und Bd. 36 I, S. 374.

[8] Vgl. Bernheimer, Der Begriff und die Subjekte der verfassungsmäßigen Rechte nach der Praxis des Bundesgerichtes, S. 154, und die dort angeführten bundesgerichtlichen Entscheidungen.

Dagegen erklärte das Bundesgericht immer und immer wieder, daß juristische Personen sich nicht auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen können, da sie als reine ideale Rechtssubjekte weder Glauben noch Gewissen haben können. Daher widerspreche auch die Belastung der juristischen Personen mit Kultussteuern nicht dem Art. 49/6 BV. Außer der Feststellung, daß die juristischen Personen nicht Träger der Glaubens- und Gewissensfreiheit sein könnten, wurden dabei noch andere Argumente angeführt, die allerdings die grundlegende, dem negativen Charakter des Artikels 49/6 entsprechende Rechtfertigung eher entkräften als stützen, indem sie die Besteuerung in positivem Sinne zu rechtfertigen versuchen, im Entscheid in Bd. 35 I S. 335 sogar mit der juristisch natürlich bedeutungslosen »Begründung«, daß eine Aenderung der Praxis untunlich sei, da sich ihr »eine ganze Reihe Kantone« angepaßt hätten.

Es ist nicht Aufgabe der vorliegenden Arbeit, diese Praxis zu kritisieren. Wir stützen unsere Ablehnung gegenüber der Erhebung von Kirchensteuern von juristischen Personen nicht auf Art. 49/6 BV, sondern darauf, daß zwischen den Religionsgenossenschaften und den juristischen Personen jegliche Beziehung fehlt, die eine Besteuerung rechtfertigen könnte[9]. Daran ändert nichts, daß das Bundesgericht darin keine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit erblickt, daran ändert vor allem auch nichts, daß die meisten Kantone die Besteuerung juristischer Personen durch die kirchlichen Verbände zulassen.

Wir stellen daher, entsprechend der grundsätzlich untergeordneten Bedeutung, die wir dem Art. 49/6 BV für das Kultussteuerrecht beimessen, bloß fest, daß die Besteuerung juristischer Personen vom Bundesgericht in ständiger Praxis, zuletzt im Entscheid i. S. Dr. Wander AG und Konsorten vom 24. Mai 1940, als mit der Bundesverfassung vereinbar erklärt wird, daß diese Auffassung jedoch von der Mehrheit der wissenschaftlichen Bearbeiter nicht geteilt wird[10].

---

[9] Vgl. § 10, S. 66 ff.

[10] ablehnend: Burckhardt, Kommentar der BV, S. 462, Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 102, Schollenberger, Die Schweiz seit 1874, S. 213 f., derselbe, Kommentar zur Bundesverfassung, S. 270, von Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S. 83 ff., Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 100 ff., Weisflog, Die Kultussteuerpflicht der jur. Personen nach Bundesrecht (SJZ Bd. 13, S. 1 ff.), v. Salis, Die Religionsfreiheit in der Praxis (Vortrag vom 30. März 1892 in Wien), S. 31.

Zustimmend: Langhard, Die Glaubens- und Kultusfreiheit nach schweizerischem Bundesrecht, S. 74 ff., Holenstein, Die Konfessionsartikel und Schulartikel der Bundesverfassung, S. 289, Vasella, Die Rechtsverhältnisse der katholischen Kirchgemeinden im Kanton Graubünden, S. 180 f.

Der Vollständigkeit halber sei hier noch darauf hingewiesen, daß die Anfechtung der Belastung juristischer Personen mit Kultussteuern auch auf Grund der Rechtsgleicheit (Art. 4 BV) bis dahin beim Bundesgericht nicht durchgedrungen ist[11]. Juristische Personen seien zwar zur Beschwerdeführung aus Art. 4 BV legitimiert, jedoch liege eine Rechtsungleichheit nicht vor. Die Pflege des Kultus sei eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe. Zur Deckung der dadurch verursachten Kosten würden aber allgemein auch die juristischen Personen besteuert, obwohl sie in den Staats- und Gemeindeangelegenheiten kein Mitspracherecht hätten. Die Steuerpflicht hänge davon ebensowenig ab wie von der Tatsache, daß die Erfüllung öffentlicher Aufgaben juristischen Personen nicht unmittelbar nütze. Das Bundesgericht betrachtet also die Kirche als eine Art Staatsanwalt und zeigt damit deutlich, wie fest das Staatskirchentum noch heute im schweizerischen Rechtsleben verwurzelt ist.

3. Personengesamtheiten.

Das Bundesgericht faßt die Besteuerung von Personengesamtheiten als eine direkte Belastung der einzelnen Gesellschafter auf, da sie keine von den Teilhabern unabhängige Persönlichkeit besitzen, sondern »eine vertragliche (gesellschaftliche) Vereinigung bestimmter Personen« sind. Zur Beschwerde aus Art. 49/6 BV sind deshalb die einzelnen Teilhaber legitimiert. Im Urteil vom 24. Okt. 1891 i. S. Baumann & Cie.[12] entschied das Bundesgericht, daß Kollektivgesellschaften nur so weit zu Kultuszwecken herangezogen werden können, als die Inhaber der betreffenden Religionsgenossenschaft, oder wenn sie auswärts wohnen, der gleichen Konfession angehören.

* * *

Neben den aus der allgemeinen Natur eines Individualrechtes sich ergebenden subjektiven Voraussetzungen ist für die Anrufung des Art. 49/6 BV speziell notwendig

---

Ohne eigene Stellungnahme: Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 519. Bischoff, Die juristischen Personen als Subjekte von öffentlichen Rechten und Pflichten, S. 41 ff.

[11] Vgl. Urteil vom 18. Jan. 1901 i.S. Sparkasse Zug (unveröffentlicht), BGE Bd. 35 I S. 336 und das Urteil vom 24. Mai 1940 i.S. Dr. Wander AG und Kons.

[12] BGE Bd. 17, S. 557.

der Religionsgenossenschaft, für welche die Steuer erhoben wird.

Die Umschreibung der Nichtangehörigkeit nach der bundesgerichtlichen Praxis entspricht grundsätzlich derjenigen, die wir in § 12[13] im positiven Sinn für die Konfessionsangehörigkeit angeführt haben. Vor allem stellt das Bundesgericht fest, daß es sich dabei um einen rechtlichen Begriff handle[14], also nicht um die individuelle, sondern um die rechtliche Konfessionsangehörigkeit[15]. Es geht davon aus, daß die öffentlichrechtlichen kirchlichen Verbände ausschließlich auf dem Willen des Staates beruhen. »Wenn sie aber nur ihm ihr Dasein verdanken, so muß sich also auch nach der staatlichen Rechtsordnung bestimmen, welcher Personenkreis von diesem Organismus erfaßt wird, d. h. wer als Gemeindegenosse zu gelten hat. Kirchliche Satzungen der Glaubensgemeinschaft, als deren örtlicher Ausdruck die einzelne Kirchgemeinde nach ihrer Beziehung erscheint, können darauf nur insofern einen Einfluß ausüben, als er ihnen durch das staatliche Recht selbst eingeräumt wird«[16]. Kirchliche Angehörigkeitsvorschriften und dogmatische Differenzierungen werden deshalb vom Bundesgericht nicht beachtet; vielmehr stellt es auf ein äußeres rechtliches Kriterium ab und erklärt in diesem Sinne die von allen Kantonen angewandte Präsumption der Angehörigkeit ausdrücklich als zulässig. Ein Verstoß gegen Art. 49/2, wonach niemand zur Teilnahme an einer Religionsgenossenschaft gezwungen werden darf, liegt dabei nicht vor, da endgültig doch der Wille des einzelnen Individuums ausschlaggebend ist, indem es ihm freisteht, die vom Staate aufgestellte Präsumption durch eine Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung zu durchbrechen[17]. Zur Begründung der Präsumption und zur Ausscheidung nach Konfessionen, die auf demselben Gebiet von verschiedenen öffentlichrechtlichen Religionsgenossenschaften vertreten werden, können die Eintragungen in den Einwohner- oder Niederlassungsregistern dienen. Dabei werden Unterschiede in der Namensbezeichnung nicht beachtet, sondern nur die allgemeine Richtung[18]; z. B. werden »evangelisch«, »reformiert« und »protestantisch« einander gleichgestellt, »entsprechend dem deutschschweizerischen Sprachgebrauch«[19].

[13] S. 82 ff.
[14] BGE Bd. 4 S. 542, 7 S. 643, 8 S. 151, 8 S. 758 etc.
[15] Vgl. § 12, S. 83.
[16] BGE Bd. 55 I, S. 121.
[17] BGE Bd. 31 I, S. 88.
[18] BGE Bd. 8 S. 151 f.
[19] BGE Bd. 31 I, S. 89.

In einer Richtung mißachtet das Bundesgericht die rein rechtliche Natur der steuererhebenden Religionsgenossenschaft, die es — wie oben erwähnt — dazu geführt hat, die Angehörigkeit nur im juristischen Sinne zu beurteilen: Es läßt die Besteuerung der Forensen, d. h. der auswärtigen Grundeigentümer zu, weil der Ausdruck »Religionsgenossenschaft« in Art. 49/6 BV »nicht im technischen Sinne einer bestimmten kirchlichen Korporation, sondern in dem weitern der Glaubens-, Konfessionsgenossenschaft gebraucht sei, als deren Ausdruck der besteuernde Verband erscheine. So aufgefaßt stehe aber die Bestimmung auch einer Besteuerung auswärts wohnender Personen, die wegen ihres auswärtigen Wohnsitzes nicht als Genossen, Mitglieder des besteuernden Verbandes selbst gelten können, nicht entgegen, sobald sie nur derselben Konfession, Glaubensgemeinschaft angehören wie dieser Verband«[20]. Art. 49/6 BV statuiere »in keiner Weise eine Beschränkung der Religionsgenossenschaft in der Besteuerung ihrer eigenen Konfessionsverwandten, sondern stelle die Bestimmung darüber, in welchem territorialen Umfange diese zur Besteuerung herangezogen sind, innerhalb der bundesverfassungsmäßigen Schranken, den einschlägigen kantonalen Ordnungen anheim«[21]. Das Bundesgericht verlangt somit in diesen Fällen nicht mehr eine rechtliche Angehörigkeit, sondern nur eine »Konfessionsverwandtschaft«, d. h. individuelle Konfessionsangehörigkeit, um die Kultussteuerpflicht zu begründen. Der Widerspruch zu der sonst streng rechtlichen Auffassung der Religionsgenossenschaften und der Angehörigkeit dazu ist offensichtlich[22], doch wurde damit der Grundsatz der Besteuerung von Liegenschaften am Ort der gelegenen Sache gerettet. Die weiterreichende Bedeutung liegt aber darin, daß — nur in bezug auf die daraus fließende Kultussteuerpflicht! — die Angehörigkeit allgemein auf alle Personen ausgedehnt wird, die nach dem staatlichen oder kommunalen Steuerrecht im Gebiet des kirchlichen Verbandes steuerrechtlich zugehörig sind, sei dies nun persönlich oder bloß wirtschaftlich. Damit wird der Begriff der Konfessionsangehörigkeit und der Steuerzugehörigkeit vermengt und zwar eine fiskalisch einträgliche und technisch

---

[20] BGE Bd. 52 I, S. 116.

[21] BGE Bd. 7, S. 1 ff. Vgl. ferner BGE Bd. 10 S. 181, Bd. 17 S. 557 und Urteil vom 12. Juli 1939, publiziert im schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Jahrg. 1939, S. 593.

[22] Vgl. Burckhardt, Kommentar der schweiz. BV, S. 461 und Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 69 ff.

bequeme, juristisch aber nicht anzuerkennende Lösung gefunden[23]. Denn abgesehen davon, daß richtigerweise für Kultussteuern nur die persönliche Steuerzugehörigkeit genügt (vgl. § 11, S. 77 ff.), ist es selbstverständlich, daß die vom Bundesgericht als für die Angehörigkeit grundsätzlich ausschlaggebend anerkannte Präsumption nach kantonalem Recht sich nur auf die Personen bezieht, die innerhalb des Gebietes des kirchlichen Verbandes als »Einwohner« leben, nicht aber auf alle jene, die zufällig Eigentümer eines darin liegenden Grundstückes sind oder sonst wirtschaftliche Interessen besitzen, welche dem Staat oder der politischen Gemeinde gegenüber eine steuerrechtliche Zugehörigkeit und damit eine Steuerpflicht zu begründen vermögen. Es ist deshalb unbegreiflich, warum diese nun trotzdem als Angehörige gelten sollen. Für die Austrittserklärung muß das Bundesgericht doch wieder auf den rechtlichen Angehörigkeitsbegriff zurückkehren, indem die Forensen, um von der Kultussteuerpflicht am Ort der Liegenschaft befreit zu werden, aus der Religionsgenossenschaft ihres Wohnortes austreten müssen[24], welche nach ihrer Konfession dem steuerfordernden Verband entspricht. Die Lösung ist u. E. unlogisch und widerspricht jedenfalls der rechtlichen Natur der Kultussteuer; wie sollte es z. B. gehalten werden, wenn am Wohnort des Grundeigentümers keine dem besteuernden Gemeinwesen entsprechende Genossenschaft bestehen würde? Das Bundesgericht hat zu dieser Frage bis dahin nicht Stellung genommen[25].

Infolge der vom Bundesgericht als zulässig erklärten Präsumption der Angehörigkeit durch das kantonale Recht kann die Nichtangehörigkeit als Voraussetzung zur Anrufuung des Art. 49/6 BV nur durch eine *ausdrückliche Erklärung* entstehen, welche die Präsumption entkräftet. Konkludente Handlungen, auch der Beitritt zu einer andern Religionsgenossenschaft oder zu einer Sekte, vermögen eine derartige Erklärung nicht zu ersetzen[26]. Vielmehr dürfen die Kan-

---

[23] Gegen unsere Stellungnahme kann eingewendet werden, daß Art. 49/6 BV nur eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit vermeiden wolle. Dies trifft an sich ohne Zweifel zu, doch müssen wir die Rechtfertigungsversuche zurückweisen, die vom Bundesgericht aus steuerrechtlichen Gründen angeführt werden (vgl. auch Anmerkung 25 dieses Paragraphen).

[24] BGE Bd. 52 I, S. 118 f.

[25] Die Unmöglichkeit eines Austrittes in diesen Fällen kann wiederum zu einer Verletzung der Glaubens- und Gewissenfreiheit führen, auch wenn die übrigen Auswirkungen der bundesgerichtlichen Praxis nur den Grundsätzen des Kultussteuerrechtes, nicht aber dem Art. 49 BV in seinem negativen Sinne widersprechen.

[26] BGE Bd. 7 S. 643 und 22 S. 934.

tone für die Nichtangehörigkeits- und Austrittserklärungen, ohne daß dadurch Art. 49/6 BV verletzt würde, bestimmte Formen fordern, so daß der auf den Austritt aus der Kirchengemeinschaft gerichtete Wille »schon aus der Erklärung an sich, nicht erst in Verbindung mit den sie begleitenden Umständen ... genügend deutlich erkennbar sei«[27]. Die Einreichungsstelle kann ebenfalls vom kantonalen Recht vorgeschrieben werden und der Austretende ist verpflichtet, diese Stelle in seiner Erklärung mit ihrem gesetzlichen Namen zu bezeichnen[28]. Dagegen würde es zu weit gehen, vom Austretenden zu verlangen, daß er die Religionsgenossenschaften mit ihrem offiziellen Namen benenne, da dies einen Glaubens- und Gewissenszwang in sich schließen könnte, sofern der Austretende glaubt, die betreffende Kirche lege sich ihren Namen aus dogmatischen Gründen zu Unrecht bei. »Es muß vielmehr jede Erklärung als genügend angesehen werden, welche darüber, aus welcher Religionsgenossenschaft jemand austreten will, keinen ernstlichen Zweifel aufkommen läßt«[29]. In den Kantonen, wo eine landeskirchliche Organisation besteht, muß sich die Austrittserklärung auf die Landeskirche beziehen, nicht nur auf die örtliche Kirchgemeinde; denn die Verfassungsbestimmung spricht allgemein von Religionsgenossenschaften ohne Beschränkung auf einen örtlichen Verband[30]. Ueber die zeitliche Wirkung der Austrittserklärung spricht sich das Bundesgericht nicht allgemein aus. Es verneint jedenfalls eine Befreiung von schon verfallenen Kultussteuern und erklärt es andererseits als zulässig, die Steuern der im Zeitpunkt des Austritts laufenden Periode noch voll zu erheben[31]. Dagegen widerspreche dem Art. 49/6 BV die Bestimmung, daß die Erklärung nur wirke, wenn sie im vorhergehenden Jahr vor dem 1. Oktober eingereicht werde[32]. Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen wirken nur persönlich, z. B. nicht auch für die Ehefrau[33]. Kollektiverklärungen sind deshalb nur dann gültig, wenn sie die Unterschriften sämtlicher Austretenden tragen[34].

* * *

[27] BGE Bd. 42 I, S. 328.
[28] BGE Bd. 2 S. 388.
[29] BGE Bd. 2 S. 388 f. Z. B. genügt eine Erklärung, man sei Freidenker, nicht (BGE Bd. 4 S. 58).
[30] BGE Bd. 2 S. 388 f., 34 I S. 41 und 42 I S. 328.
[31] BGE Bd. 4 S. 58, 22 S. 934 und 31 I S. 89.
[32] BGE Bd. 31 I S. 90.
[33] BGE Bd. 14 S. 495.
[34] BGE Bd. 14 S. 495.

Die Nichtangehörigkeit zur Religionsgenossenschaft, wie wir sie soeben nach der bundesgerichtlichen Praxis dargestellt haben, muß grundsätzlich beim Rekurrenten, der sich auf Art. 49/6 BV berufen will, selbst vorliegen. In beschränktem Umfange tritt nun aber eine Befreiung von der Kultussteuerpflicht auch dann ein, wenn zwar der Rekurrent, nicht aber seine Familienangehörigen, für welche er als Familienvorstand steuerpflichtig ist, der steuerfordernden Religionsgenossenschaft angehören, und umgekehrt kann die Tatsache, daß nur die Familienangehörigen, nicht aber der Rekurrent selbst Angehörige der Religionsgenossenschaft sind, dazu führen, daß sich letzterer nicht voll von der Kultussteuerpflicht befreien kann. Ueber die Besteuerung dieser konfessionell gemischten Familien führt das Bundesgericht aus[35]: »Da nach Art. 49/6 BV niemand verhalten werden kann, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft auferlegt werden, der er nicht angehört, so muß bei der Besteuerung von Familien, deren Glieder verschiedenen Konfessionen angehören, die Belastung mit Kirchensteuern auf Verlangen so eingerichtet werden, daß dem konfessionell gemischten Charakter der besteuerten Gemeinschaft Rechnung getragen ist. Ueber die Durchführung des Verfassungsgrundsatzes hat der Bund keine Vorschriften erlassen. Die Kantone sind demnach unter der Voraussetzung einer sachgemäßen Lösung frei, für ihr Gebiet darüber zu befinden, wie im Hinblick auf Art. 49/6 BV vorzugehen ist. Unzulässig aber wäre eine Ordnung, die dem Verfassungsgrundsatz überhaupt nicht Rechnung trägt. Dies ist dann der Fall, wenn eine konfessionell gemischte Hausgemeinschaft, trotz eines Einspruches, von einer der in Betracht fallenden Religionsgenossenschaft für die volle Kirchensteuer in Anspruch genommen wird.«

Das Bundesgericht verlangt also ganz allgemein eine Berücksichtigung der konfessionell gemischten Familien und kümmert sich um die rechtliche Ausgestaltung der Besteuerung von Ehegatten und minderjährigen Kindern im übrigen nicht. »Die Frage, ob eine unzulässige Kultussteuer vorliege, ist davon unabhängig, wer privatrechtlich als Eigentümer oder Nutznießer des Vermögens oder Einkommens, von welchem die Steuer berechnet wird, erscheint. Ob der Ehemann und Vater für das Frauen- und Kindervermögen, das sich in seiner Verwaltung befindet, besteuert werden könne oder nicht, ist eine Frage des Steuerrechtes, und hat mit der Frage, ob die Be-

[35] BGE Bd. 65 I S. 233.

steuerung einen verfassungswidrigen Zwang in sich schließe, grundsätzlich nichts zu tun. Für die Beantwortung dieser letztern Frage kommt es lediglich darauf an, ob der Ehemann und Vater p e r s ö n l i c h oder aber nur als V e r t r e t e r seiner andersgläubigen Ehefrau und Kinder mit der betreffenden Kultussteuer belegt wird. Trifft die zweite dieser Eventualitäten zu, so kann von einer unzulässigen Gewissensbelastung auch da nicht gesprochen werden, wo die Steuer vom eigenen Vermögen des Ehemannes und Vaters bzw. von dessen persönlichen Einkommen berechnet wird«[36].

Auch die Art der Berücksichtigung schreibt das Bundesgericht nicht vor. In Band 35 I S. 680 ff. läßt es die Quotenteilung zu und erwähnt zugleich auch die Kopfteilung im zustimmenden Sinne, in Band 65 I S. 235 erklärt es die Herabsetzung der Kirchensteuer im Verhältnis des Sondergutes und des Sondereinkommens als »wenn nicht die einzige, so doch jedenfalls eine mögliche und im vorliegenden Fall billig erscheinende Lösung«. Es bleibt somit Sache des kantonalen Gesetzgebers, diejenige Lösung zu treffen, die dem kantonalen Steuersystem entspricht und zugleich dem Art. 49/6 BV gerecht wird.

II. Die objektiven Voraussetzungen.

1. *Art. 49/6 BV bezieht sich nur auf S t e u e r n.*

»Niemand ist gehalten, Steuern zu bezahlen . . .« sagt Art. 49/6 BV. Das Bundesgericht faßt diesen Ausdruck im juristisch-technischen Sinne auf, d. h. als öffentlichrechtlicher, voraussetzungsloser Zwangsbeitrag an ein mit Steuerhoheit ausgestattetes Gemeinwesen durch die diesem unterworfenen Individuen[37]. Es fallen daher einerseits die privatrechtlichen Leistungen (Reallasten, Vereinsbeiträge) weg, zu welchen sich der Schuldner ja freiwillig verpflichtet hat, meist mit Rücksicht auf eine Gegenleistung, und deren Erfüllung ohne Vertragsbruch oder ungerechtfertigte Bereicherung nicht verweigert werden könnte[38], und andererseits die Gebühren und Vorzugslasten, die eine Person dadurch freiwillig auf sich nimmt, daß sie kirchliche Dienste beansprucht oder kirchliche Einrichtungen benutzt[39]. Eine

---

[36] BGE Bd. 35 I S. 683.
[37] Vgl. § 2, S. 19 ff.
[38] BGE Bd. 1 S. 90, 2 S. 310, 6 S. 504, 9 S. 415, 14 S. 16, 17 S. 222, 23 S. 526. Vgl. ferner Burckhardt, Kommentar der BV, S. 459 und Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 64 und 68 ff.
[39] BGE Bd. 31 I, S. 248.

Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit kann in diesen Fällen nicht vorliegen, denn es wird kein Zwang ausgeübt.

2. *Art. 49/6 BV bezieht sich nur auf Steuern, die speziell für Kultuszwecke erhoben werden.*

Die Bedeutung, die das Bundesgericht dem Wort »speziell« in Art. 49/6 BV beimißt, stützt sich auf die Entstehungsgeschichte dieser Verfassungsbestimmung[40]. Demnach bezweckt der Ausdruck, zu verhindern, daß das Verbot auch auf die »allgemeinen« Staatssteuern angewandt werde, welche zum Teil der Deckung von Kultusausgaben dienen, wie das namentlich in den protestantischen Kantonen zugunsten der Landeskirche der Fall ist[41]. Dem Staate gegenüber sind deshalb auch alle jene Personen voll steuerpflichtig, die nicht einer vom Staate unterstützten Religionsgenossenschaft angehören. »Man mag diese Einschränkung des Prinzips zum Schutz und Vorteil der Landeskirchen des lebhaftesten bedauern, sie als eine Beeinträchtigung der Glaubens- und Gewissensfreiheit betrachten und als ungerecht und reaktionär empfinden, Tatsache ist, daß sie nun einmal besteht und angewendet werden muß«, schreibt Bühlmann und empfiehlt daher, entweder durch eine Verfassungsrevision das Wort »speziell« zu streichen, oder aber durch ein Bundesgesetz den Kantonen vorzuschreiben, daß sie alle in ihrem Gebiet bestehenden Religionsgenossenschaften verhältnismäßig zu unterstützen hätten[42].

Da der Wortlaut des Art. 49/6 BV keinen Hinweis darauf enthält, daß die aus dem eingeschobenen Wort »speziell« fließende Einschränkung nur für die Staatssteuern Geltung haben soll, müßte sie logischerweise ebenfalls auf Gemeindesteuern angewendet werden. Allein, das Bundesgericht erblickt darin eine Ausnahmebestimmung, die als solche restriktiv zu interpretieren ist: die Glaubens- und Gewissensfreiheit dürfte nur jene Einschränkungen erfahren, welche

[40] Vgl. Protokoll des Nationalrates 1871/1872, S. 78, 233 ff. und 309. Protokoll der eidgenössischen Räte 1873/74, S. 133, 139 f., 255, 337 f. und 371, ferner die zusammenfassenden Darstellungen bei von Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S. 40 ff. und Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 7 ff.

[41] BGE i.S. Pelli vom 1. Okt. 1879, Bd. 5, S. 427, bestätigt in Bd. 39 I, S. 31 und 43 I, S. 161.

[42] Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 73. Vgl. ferner, ebenfalls ablehnend: Burckhardt, Kommentar der BV, S. 460, Schollenberger, Die Schweiz seit 1874, S. 213, derselbe, Kommentar der BV, S. 369/370, Lampert, Die kantonalen Kultusbudgets, S. 38, derselbe, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 514 ff., Langhard, Die Glaubens- und Gewissensfreiheit, S. 71, von Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S. 47 und 101.

der sichere und unzweifelhafte Wille der Verfassung selbst verlangt. Es hat deshalb, gestützt darauf, daß in den bezüglichen Verhandlungen der eidgenössischen Räte immer nur von Staatssteuern die Rede war, die Einschränkung für die Gemeindesteuern nicht anerkannt, und es gestattet daher den Steuerpflichtigen, denjenigen Teil der allgemeinen Gemeindesteuern zu verweigern, der für die Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft verwendet wird, welcher er nicht angehört[43]. Dank dieser Praxis behält der Art. 49/6 BV wenigstens einen Rest seiner Bedeutung als Schutzbestimmung gegen Verletzungen der Glaubens- und Gewissensfreiheit, sonst aber schränkt er sie durch seine verklausulierte Fassung mehr ein, als daß er sie schützt, und begünstigt dadurch das zähe Festhalten an Einrichtungen, die ihren Ursprung im Staatskirchentum vergangener Jahrhunderte haben.

3. *Art. 49/6 BV bezieht sich nur auf Steuern für eigentliche Kultuszwecke.*

Art. 49/6 BV spricht nicht von »Kultussteuern«, sondern von »Steuern für Kultuszwecke«. Darin liegt, wie wir bei der Definition des Kultussteuerbegriffes in § 2, S. 23 festgelegt haben, bewußt eine weitere Fassung als im Ausdruck »Kultussteuern«, die in ihrem engern Sinn nur von kirchlichen Verbänden erhoben werden können[44]. Die »Steuern für Kultuszwecke« werden nicht nach dem sie erhebenden Verband, sondern nach der Art der Verwendung ihrer Erträgnisse beurteilt. In diesem Sinne schränkt nun Art. 49 BV das Verbot des Absatzes 6 ein auf Steuern für »eigentliche« Kultuszwecke. Das Bundesgericht legte diesen Ausdruck in seiner bisherigen Praxis dahin aus, daß der Kultuszweck ein ausschließlicher sein müsse, im Gegensatz zu von Reding[45], der überhaupt keine Rücksicht darauf nehmen will, »ob zufällig auch die bürgerliche Gemeinde daran (an dem verfolgten Zweck) interessiert sei«, Burckhardt[46], der verlangt, daß der Kultuszweck »überwiegt«, und Bühlmann[47], der bei gemischter Zweckdienlichkeit eine verhältnismäßige Besteuerung befürwortet. Die letztere Lösung wird vom Bundesgericht als »ausgeschlossen« bezeichnet (BGE Bd. 39 I S. 31).

---

[43] BGE Bd. 3 S. 192, 5 S. 427, 6 S. 504, 10 S. 320, 13 S. 374, 14 S. 16 und 163, 39 I S. 31.
[44] Vgl. S. 25.
[45] Von Reding, Ueber die Frage der Kultussteuern, S. 63 f.
[46] Burckhardt, Kommentar der schweiz. BV, S. 460.
[47] Bühlmann, Das Verbot der Kultussteuern, S. 87.

Als »eigentliche Kultuszwecke« wurden vom Bundesgericht beispielsweise anerkannt: Die Besoldung der Geistlichen und anderer Angestellter für kirchliche Funktionen[48], Bau und Unterhalt einer Kirche (ohne Rücksicht darauf, ob sie im Eigentum einer Kirchgemeinde oder einer politischen Gemeinde stehe)[49] oder eines Pfarrhauses[50].

Dagegen gelten nicht als »Steuern für eigentliche Kultuszwecke« die Steuern für konfessionelle Schulen, besonders dann nicht, wenn sie unentgeltlich und obligatorisch sind und unter staatlicher Aufsicht stehen[51], für Religionsunterricht, der als »biblische Geschichte und Sittenlehre« bezeichnet wird, selbst dann, wenn er durch Geistliche erteilt wird[52], Armensteuern, auch wenn sie als »Pfarreisteuern« von einem kirchlichen Verband erhoben werden[53], ferner die Steuern für die Erstellung oder den Unterhalt von Friedhöfen oder Kirchtürmen oder für den Ankauf von Glocken[54]. In allen diesen Fällen sei der Zweck kein ausschließlich konfessioneller, sondern zum Teil ein bürgerlicher, und deshalb könnten zu ihrer Finanzierung auch Personen zu Steuerleistungen herangezogen werden, die nicht den betreffenden Religionsgenossenschaften angehören.

Gestützt auf diese Praxis haben die Kantone Glarus und Thurgau ausdrücklich bestimmt, daß Nichtkonfessionsangehörige zwar von der Kirchensteuer »befreit« seien, jedoch »an die Kosten der bürgerlichen Funktionen« (Glarus) resp. »an die Armenauslagen und die Kosten von Friedhof, Turm, Uhr und Geläute« (Thurgau) die halbe Kirchensteuer zu bezahlen haben[55].

* * *

Zum Schluß möchten wir nochmals betonen, daß die Steuerpflicht zu Kultussteuern i.e.S., d. h. zu Steuern, die von speziell kirchlichen Verbänden erhoben werden, in erster Linie nicht davon abhängig ist, ob die nach bundesgerichtlicher Praxis zur Anrufung des Art. 49/6

[48] BGE Bd. 1 S. 86, 3 S. 194, 5 S. 430, 6 S. 504, 10 S. 323, 14 S. 16 und 163.
[49] BGE Bd. 1 S. 80, 3 S. 192, 6 S. 500, 14 S. 10 und 159.
[50] BGE Bd. 6 S. 500, 10 S. 320, 14 S. 10.
[51] BGE Bd. 2 S. 188.
[52] BGE Bd. 39 I, S. 31.
[53] BGE Bd. 4 S. 202.
[54] BGE Bd. 3 S. 192, 6 S. 500 und 24 I S. 627.
[55] Vgl. für Glarus S. 206 und § 115 des Gesetzes über das Steuerwesen des Kantons Glarus vom 6. Mai 1934, für Thurgau S. 247 und § 102 des Gesetzes über das Steuerwesen vom 23. Mai 1933.

BV geforderten, sondern die sich aus dem Kultussteuerrecht als solchem ergebenden Voraussetzungen vorhanden sind oder nicht. Es wäre deshalb vollständig falsch, nur daraus auf eine Kultussteuerpflicht zu schließen, daß die Bundesverfassung eine Besteuerung nicht verbiete, weil die Glaubens- und Gewissensfreiheit nach dem Wortlaut des Art. 49 BV nicht verletzt sei; vielmehr muß sie aus der juristischen Natur der Kultussteuer im positiven Sinne abgeleitet werden, wie wir es im vorangehenden Abschnitt versucht haben.

3. Kapitel.

DIE ORDNUNG DER EINZELNEN KANTONE HINSICHTLICH DES KULTUSSTEUERSUBJEKTES.

§ 17. Vorbemerkungen.

In den beiden vorangehenden Kapiteln haben wir versucht, einerseits aus dem allgemeinen Steuerrecht und andererseits aus der besondern rechtlichen Natur einer von kirchlichen Verbänden erhobenen Steuer abzuleiten, wer in der Schweiz Kultussteuersubjekt sein könne. Das positive Recht wurde dabei nur kurz gestreift im Zusammenhang mit der Untersuchung über die einzelnen subjektiven Momente der Steuerpflicht.

Hier handelt es sich nun darum, im einzelnen festzustellen, wer in den verschiedenen Kantonen nach geltendem Rechte tatsächlich Kultussteuersubjekt ist. Um unnütze Wiederholungen zu vermeiden, verzichten wir darauf, für jeden Kanton auf die Unterschiede zwischen seinem positiven Kultussteuerrecht und den von uns erhaltenen Resultaten hinzuweisen; diese sind durch den Vergleich mit den entsprechenden Stellen des theoretischen Teiles ohne Schwierigkeit herauszufinden.

Der nach Kantonen geordneten Darstellung des positiven Rechtes liegt ein einheitliches Schema zugrunde, wodurch der Vergleich zwischen den Kantonen unter sich und gegenüber dem theoretischen Teil erleichtert werden soll. Zu den verschiedenen Punkten ist folgendes zu bemerken:

I. Rechtsquellen.

Die Regelung des Kultussteuerrechtes ist Sache der Kantone. Sie besitzen sowohl die Kirchenhoheit und damit die Befugnis, die rechtlichen Verhältnisse der Kirche zu ordnen, als auch die originäre Steuerhoheit, welche sie den kirchlichen Verbänden in mehr oder

weniger beschränktem Umfange delegieren können. Als Rechtsquellen kommen deshalb vor allem kantonale Erlasse in Frage. Meist enthalten schon die Kantonsverfassungen die allgemeinen Grundsätze über die Kirchenorganisation und über das Steuerwesen. Die Regelung im einzelnen erfolgt zum Teil in den allgemeinen Steuergesetzen mit den dazugehörigen Ausführungserlassen, zum Teil in Gesetzen, die sich mit der Kirchen- oder mit der Gemeindeorganisation befassen. Nur die Kantone Bern, Uri und Zug besitzen spezielle Erlasse über Kirchensteuern; auch sie müssen jedoch weitgehend durch Normen der allgemeinen Steuergesetzgebung ergänzt werden. Von kirchlichen Behörden ausgehende Bestimmungen haben grundsätzlich nur im Rahmen der den kirchlichen Verbänden zustehenden Autonomie Geltung und bedürfen meistens einer Genehmigung durch staatliche Behörden. Sie können dort von größerer Bedeutung sein, wo die staatliche Regelung keine Bestimmungen enthält, die Praxis jedoch die kirchlichen Normen ergänzend anwendet, ohne Rücksicht auf ihre formelle Geltungskraft. Soweit dieses Vorgehen von den Gerichten und Verwaltungsbehörden geschützt wird oder überhaupt dagegen praktisch keine Rechtsmittel erhoben werden, können wir auch diese kirchlichen Erlasse zu den Rechtsquellen zählen.

Aehnlich steht es mit den im Kirchensteuerwesen häufigen Grundsätzen, die überhaupt nur durch die Praxis ausgebildet wurden. Wir verweisen z. B. auf die Anwendung der Steuersukzession ohne ausdrückliche Gesetzesbestimmung. Auch hier hat sich trotz des öffentlichrechtlichen Charakters des Kultussteuerrechtes eine Art Gewohnheitsrecht entwickelt, das jedenfalls so lange praktische Geltung hat, als kein entgegengesetzter Entscheid provoziert und gefällt wird. In den folgenden Zusammenstellungen sind daher viele Grundsätze angeführt, für welche eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung nicht besteht. Sie basieren auf unsern persönlichen Erhebungen bei den kantonalen Amtsstellen. Als Richtlinie für den Leser sei festgelegt, daß überall dort, wo eine Gesetzesbestimmung besteht, diese angeführt wird. In allen übrigen Fällen handelt es sich um Ergebnisse der Praxis, und es ist bezüglich ihrer Weitergeltung eine gewisse Vorsicht am Platze.

Sämtliche Kantone sind natürlich an die Bundesverfassung gebunden, wovon für die Kultussteuern besonders Art. 49 (Garantie der Glaubens- und Gewissensfreiheit) und Art. 46/2 (Verbot der Doppelbesteuerung) größere Bedeutung haben. Wir führen sie unter den Rechtsquellen nicht speziell an, weil ihre allgemeine Geltung selbstverständlich ist.

II. Kirchenorganisation.

Zur Erhebung von Kultussteuern können nur diejenigen Kultusgemeinschaften ermächtigt werden, die öffentlichrechtliche Korporationen sind (vgl. S. 24). Wir beschränken uns deshalb darauf, unter »Kirchenorganisation« festzustellen, ob überhaupt und wenn ja, welche kirchlichen Verbände öffentlichrechtlich anerkannt sind.

III. Steuerhoheit.

Der Besitz öffentlichrechtlicher Persönlichkeit schließt die Steuerhoheit nicht mehr ein; diese muß vielmehr vom Staate speziell verliehen werden (vgl. S. 26). Wir führen unter »Steuerhoheit« die bezügliche Verfassungs- oder Gesetzesbestimmung an.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Wir geben unter diesem Punkt, wenn möglich in einem einzigen Satz, einen Ueberblick über die tatsächliche Erhebung von Kirchensteuern, über die grundsätzliche Steuerpflicht und über die Steuerarten. Er soll den drei folgenden Punkten als Grundlage dienen. Diese behandeln, analog zur Darstellung im theoretischen Teil (§§ 6—9 und 10—13) die subjektiven Momente der Steuerpflicht gesondert für natürliche Personen, Personengesamtheiten und juristische Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. Die Steuersubjektivität und die steuerrechtliche Zugehörigkeit.

Die Steuersubjektivität der natürlichen Personen, d. h. deren grundsätzliche Heranziehung als Steuersubjekt, ist im Kultussteuerrecht wie im allgemeinen weltlichen Steuerrecht so selbstverständlich, daß sie nicht speziell erwähnt zu werden braucht (vgl. S. 48 und 68). Unter Ziffer 1 wird deshalb sogleich die steuerrechtliche Zugehörigkeit behandelt, d. h. es werden diejenigen Momente angeführt, welche nach dem positiven Recht des betreffenden Kantons eine steuerrechtliche Zugehörigkeit und damit eine grundsätzliche Steuerpflicht zu begründen vermögen (vgl. § 7, S. 50 und § 11, S. 77). Für die interkantonalen Verhältnisse kann ganz allgemein auf die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis verwiesen werden, wobei immerhin — weil das Bundesgericht nur eine Doppelbesteuerung zu verhindern und nicht im positiven Sinne ein Besteuerungsrecht

zu verleihen hat — das kantonale Steuerrecht für eine tatsächliche Besteuerung einen Anhaltspunkt geben muß. Wo dieser fehlt und trotzdem, wie dies z. B. für das Zugehörigkeitsmerkmal des Saisonaufenthaltes der Fall ist, in einem Kanton praktisch die vom Bundesgericht anerkannten Zugehörigkeitsmomente angewandt werden, haben wir dies speziell vermerkt.

2. Konfessionsangehörigkeit.

Die im allgemeinen Steuerrecht für diesen Punkt passende Bezeichnung wäre »besondere vom Steuerpflichtigen geforderte Eigenschaften« (vgl. § 8, S. 58). Da jedoch im Kultussteuerrecht die Konfessionsangehörigkeit die andern Eigenschaften — z. B. das Alter für die Kopfsteuer — an Bedeutung überragt und juristisch allein Schwierigkeiten bietet (vgl. § 12, S. 82), haben wir uns auf die Behandlung dieser Voraussetzung zur Begründung einer Kultussteuerpflicht beschränkt und wählen deshalb auch die entsprechende Ueberschrift.

3. Familien, Nutznießer und Erben (vgl. § 9, S. 60 und § 13, S. 95).

Bei den Familien ist einerseits zu untersuchen, wie diese steuerrechtlich behandelt werden, wenn alle Familienangehörigen derselben Konfession angehören, und andererseits, welche Aenderungen eintreten, wenn die Familiengenossen gemischter Konfession sind. Ehefrau und minderjährige Kinder sind einander meistens gleichgestellt; Abweichungen werden speziell erwähnt.

Bei Nutznießung ist festzustellen, ob der Nutznießer oder der Eigentümer für das Nutznießungsvermögen steuerpflichtig sei und nach wessen Konfession (vgl. S. 63 und 101). Daß der Nutznießer für den Ertrag des Nutzungsgutes selbständig steuerpflichtig ist, ist selbstverständlich, weil das Steuerobjekt — die Tatsache des Einkommens — ja nur bei ihm vorliegt.

Bei den Erben sind zu unterscheiden einerseits die Frage, ob Steuersukzession eintritt und bis zu welchem Zeitpunkt, andererseits die Frage, ob die Erbengemeinschaften als solche Steuersubjekt sind. Die Steuersukzession stellt gewissermaßen die Fortsetzung der Steuerpflicht einer natürlichen Person über deren Tod hinaus dar und ist daher unter den natürlichen Personen zu behandeln, die Frage der einheitlichen Besteuerung der Erbengemeinschaften dagegen gehört zu der Untersuchung über die Steuersubjektivität der Personengesamtheiten und wird deshalb unter Ziffer VI untersucht.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten
(vgl. § 6, S. 50 und § 10, S. 74).

Im Gegensatz zu den natürlichen Personen ist hier die Steuersubjektivität nicht eine Selbstverständlichkeit und muß für jeden einzelnen Kanton speziell untersucht werden (Ziffer 1). Für die steuerrechtliche Zugehörigkeit (Ziffer 2) gelten meistens dieselben Merkmale wie für die natürlichen Personen. Abweichungen werden speziell erwähnt. Die Berücksichtigung der Konfession der Teilhaber (Ziffer 3) ist deshalb besonders zu untersuchen, weil die Personengesamtheiten, im Gegensatz zu den juristischen Personen, kein von den Teilhabern verschiedenes Rechtssubjekt darstellen und deren Konfession daher berücksichtigt werden kann.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen
(vgl. § 6, S. 48 und § 10, S. 68).

Auch hier ist die Steuersubjektivität nicht selbstverständlich, sondern die grundlegende Frage überhaupt (Ziffer 1). Für die steuerrechtliche Zugehörigkeit (Ziffer 2) werden die einzelnen Zugehörigkeitsmerkmale ebenfalls nur soweit angeführt, als sie von denjenigen für die natürlichen Personen abweichen.

Eine Berücksichtigung der Konfession der »Teilhaber« ist hier nicht möglich, da die juristischen Personen selbständige Rechtssubjekte sind. Dagegen ist zu untersuchen, ob eventuell eine Steuerpflicht gegenüber allen im Gebiete der steuerrechtlichen Zugehörigkeit bestehenden öffentlichrechtlichen Religionsgenossenschaften statuiert sei und wenn ja, in welchem Verhältnis. Endlich muß geprüft werden, welchen Einfluß ein konfessioneller Zweck der juristischen Personen auf die Steuerpflicht habe.

§ 18. Die einzelnen Kantone.

1. ZÜRICH.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 31. März 1869 (cit. KV).
2. Gesetz betr. die direkten Steuern vom 25. Nov. 17, 19. Febr. 22, 2. Dez. 28 und 26. April 36 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 21. Dez. 1931, 3. Sept. 1934 und 4. Mai 1936 (cit. VV).

4. Dienstanleitung für Steuerkommissäre vom 16. Sept. 1933 (cit. DA).
5. Gesetz betr. die Organisation der evang. Landeskirche des Kantons Zürich vom 26. Okt. 1902 (cit. KOG).
6. Gesetz betr. das Gemeindewesen vom 6. Juni 1926 (cit. GG).

II. Kirchenorganisation.

Als *Landeskirche* ist nur die evangelische Religionsgenossenschaft anerkannt (KV Art. 63, KOG v. 26. Okt. 1902). Die evang. *Kirchgemeinden* sind ausgeschieden gemäß GG § 1. Ferner sind als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannt die röm.-katholischen Kirchgemeinden Rheinau, Dietikon und Winterthur, sowie die christkatholische Kirchgemeinde Zürich (GG § 1).
Die in den §§ 22 und 23 KOG erwähnte »evangelisch-französische Kirchgemeinschaft« ist keine öffentlichrechtliche Korporation und besitzt keine Steuerhoheit; doch sind die Mitglieder nach KOG § 23/2 berechtigt, ihre statutarischen Beiträge von den Kirchensteuern des Wohnortes in Abzug zu bringen.

III. Steuerhoheit.

Die Landeskirche als solche besitzt keine Steuerhoheit (trotz KOG § 17), dagegen sämtliche als öffentlichrechtlich anerkannten Kirchgemeinden (StG §§ 93 und 97).

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben von den natürlichen Personen, die Konfessionsangehörige sind, eine Einkommen- und Ergänzungs-(Vermögens-)steuer, von den juristischen Personen eine Ertrags- und Kapitalsteuer, beide Arten auf Grund des Staatssteuerregisters (StG §§ 97 und 102). Die Personengesamtheiten besitzen die Steuersubjektivität nicht.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Allgemein wird auch innerkantonal die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis angewandt. Es gelten folgende Zugehörigkeitsmerkmale:

a) Persönliche Zugehörigkeit:
1. Wohnsitz (StG §§ 2/1 und 97, DA Ziff. 1 ff.).

2. Aufenthalt nach bundesgerichtl. Doppelbesteuerungspraxis, positiv gestützt auf den Ausdruck »wohnen« in StG § 2.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:
1. Erwerbsunternehmung (für Inhaber, Teilhaber oder Kommanditär, StG § 2/3).
2. Grundeigentum und -Nutznießung (StG § 2/3).
3. Von Behörden verwaltetes Vermögen (für Eigentümer oder Nutznießer, StG § 2/3).

Bei steuerrechtlicher Zugehörigkeit in mehreren Gemeinden erfolgt Ausscheidung nach StG § 98.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Sie ist notwendig zur Begründung einer Kultussteuerpflicht gemäß StG § 97/1 und besteht kraft einer Präsumption, indem alle Einwohner der ihrer Konfession und ihrer steuerrechtlichen Zugehörigkeit entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht ausdrücklich die Nichtangehörigkeit oder den Austritt erklären. Die Ausscheidung nach Konfessionen geschieht auf Grund der Angaben in den Einwohnerkontrollen, bei Neueinziehenden auf Grund einer persönlichen Erklärung anläßlich der polizeilichen Anmeldung (KOG § 7, analog angewandt auf die katholischen Kirchgemeinden).
Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich beim Kirchenrat einzureichen (KOG § 8). Sie wirken sofort, sodaß die Kirchensteuern nur pro rata temporis bis zum Datum des Austrittes erhoben werden.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*
Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Ehemann resp. Inhaber der elterlichen Gewalt für Einkommen und Vermögen der zusammenlebenden Ehegatten und der im Haushalt lebenden minderjährigen Kinder als Ganzes direkt steuerpflichtig gemäß StG § 6 (vgl. ferner DA Ziff. 31—34, 572/c und 581/c, *Lutz*, Zürcher Steuergesetze. 6. Auflage, Einleitung S. 9. Die direkte Steuerpflicht ist trotz StG § 6/2 anzunehmen, weil darin offenbar nur eine interne güterrechtliche Bestimmung enthalten ist. A. M. *Hitz*, »Steuersubstitution«, Diss. iur. Zürich, 1930.) Die Ehefrau ist selbständig steuerpflichtig, wenn sie rechtlich oder tatsächlich vom Ehemann getrennt lebt, die minderjährigen Kinder, wenn die Eltern gestorben sind, wenn ihnen die elterliche Gewalt entzogen würde, oder wenn die

Kinder nicht im Haushalt der Eltern leben. (Für Erwerb besteht die Steuerpflicht sowieso erst vom 18. Altersjahr an.)
In *konfessionell gemischten Familien* sind folgende Fälle zu unterscheiden:

aa) Der Familienvorstand gehört der staatlich anerkannten Kirchgemeinde an, Ehefrau und Kinder dagegen nicht.
Die Kirchensteuer wird vom Familienvorstand bezogen, jedoch sind auf besonderes Verlangen die Anteile abzuziehen, die dem Sondergut und Sondereinkommen (ZGB 190 und 191) der andersgläubigen Familiengenossen entsprechen, und ferner werden in gleicher Weise anteilsmäßig berücksichtigt bei Güterverbindung das Frauengut für die Vermögenssteuer (ZGB Art. 195), bei Gütergemeinschaft die Hälfte des Gesamtgutes oder der vertragliche Anteil der Ehefrau für die Vermögenssteuer (ZGB Art. 225 und 226) und bei Gütertrennung das gesamte Vermögen der Ehefrau für die Vermögenssteuer und der Vermögensertrag für die Einkommenssteuer (ZGB Art. 242 und 245). Vgl. Kreisschreiben der Direktionen des Innern und der Finanzen an die Gemeinderäte, Kirchenpfleger und Gemeindesteuerämter über die Kirchensteuerpflicht vom 8. Juni 1940. Diese Regelung erfolgte im Anschluß an einen bundesgerichtlichen Entscheid (Bd. 65 I S. 230), der die frühere Praxis, die nur die Konfession des Familienvorstandes berücksichtigte, als unzulässig bezeichnete.

bb) Der Familienvorstand gehört der staatlich anerkannten Kirchgemeinde nicht an, doch beanspruchen seine Ehefrau oder seine Kinder deren Dienste; der Familienvorstand hat die *halbe* Kirchensteuer vom gesamten ehelichen Einkommen und Vermögen zu entrichten (StG § 97/2), jedoch nur bei persönlicher Zugehörigkeit (VV § 133 Ziff. 1 verlangt in diesen Fällen ausdrücklich das Vorliegen eines Wohnsitzes gemäß StG § 2, Ziffer 1).

Bei selbständiger Steuerpflicht der Ehefrau oder der Kinder ist deren eigene Konfession maßgebend nach StG § 97/1.
Hitz, »Steuersubstitution« a. a. O. faßt auch die Besteuerung der konfessionell gemischten Ehen anders auf. Seine, u. E. etwas gesuchte Lösung, wird jedoch praktisch nicht angewandt.

b) *Nutznießer.*

Sie sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig StG § 17), und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Die Erben haften solidarisch bis zum Betrage ihres Erbteils für die Steuern, die der Erblasser bis zu seinem Todestag schuldete. Steuersukzession tritt nicht ein. Maßgebend ist die Konfession des Erblassers.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

Die Steuersubjektivität ist nicht vorhanden (StG § 97 in Verbindung mit § 2). Nach DA Ziff. 35 werden statt den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften die Anteilhaber, nach Ziffer 36 statt der unverteilten Erbschaften die Erben besteuert (Ausnahmen vgl. DA Ziff. 36/2 und 37).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität.*

Sie besteht nach StG § 97 in Verbindung mit § 2. Für Steuerbefreiungen vgl. StG § 3/1—6.

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie für natürliche Personen; statt persönliche Zugehörigkeit gilt der »Sitz« als primäres Steuerdomizil, worunter jedoch der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung zu verstehen ist, nicht der statutarische Sitz. (Vgl. oben Ziffer IV/1, ferner StG § 2 und DA Ziffer 11.) Bei steuerrechtlicher Zugehörigkeit in mehreren Gemeinden erfolgt Ausscheidung nach StG § 98.

3. *Verteilung der Steuererträgnisse.*

Nach StG § 97/5 wird der nach den Steuereinheiten des Steuergesetzes sich ergebende Betrag im Verhältnis der Zahl der Steuerpflichtigen der reformierten und der katholischen Kirchgemeinde zerlegt und die Steuer von den Anteilen nach dem Steuersatze der betreffenden Kirchgemeinde erhoben. Die Steuerpflicht besteht also gegenüber allen am Steuerdomizil bestehenden öffentlichrechtlichen Kirchgenossenschaften. Vgl. Beispiel einer Ausscheidung in *Richard*, Kommentar zum zürcherischen Steuergesetz, S. 205. Bei *konfessionellem Zweck* besteht die Steuerpflicht nur gegenüber der Kirchgemeinde der entsprechenden Konfession (StG § 97/4).

2. BERN.

I. Rechtsquellen.

1. Staatsverfassung vom 4. Juni 1893 (cit. KV).
2. Gesetz über die Organisation des Kirchenwesens vom 18. Jan. 1874 (cit. KOG).
3. Dekret über die Kirchensteuern vom 16. Nov. 1939 (cit. KD).
4. Vollziehungsverordnung zum Dekret über die Kirchensteuern vom 18. Juni 1940 (cit. VV).
5. Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Juli 1918/21. März 1920 und 31. Jan. 1926 (cit. StG) mit diversen Ausführungsverordnungen.
6. Dekret betreffend die Gemeindesteuern vom 15. Sept. 1919 (cit. GD).

II. Kirchenorganisation.

»Die evangelisch-reformierte, die römisch-katholische und die christ-katholische Kirche sind die anerkannten *Landeskirchen* in den zu ihnen sich bekennenden Gemeinden« (KV Art. 84/1). Die *Kirchgemeinden* (gegenwärtig 202 evang.-ref., 87 röm.-kath. und 4 christkath.) sind von den politischen Gemeinden getrennte, öffentlichrechtliche Korporationen.

III. Steuerhoheit.

Die *Landeskirchen* können nach KD § 23 von den ihnen angehörenden Kirchgemeinden »Geldbeträge« verlangen nach einem einheitlichen Verteilungsplan. Eine eigentliche Steuer liegt nicht vor, da es den Kirchgemeinden freisteht, aus welchen Mitteln sie die zu zahlenden Beträge decken wollen (vgl. S. 36). Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß KOG § 52 und KD § 1. Die Uebernahme der Verwaltungsausgaben der Kirchgemeinden durch die Einwohnergemeinden ist ausdrücklich verboten, unter Vorbehalt der Leistungen, die auf besonderer Vereinbarung für die Benutzung der kirchlichen Einrichtungen gemacht werden. Dieser Grundsatz ist allerdings nicht konsequent durchgeführt: § 18 KD sieht den Fall vor, daß die finanziellen Bedürfnisse der Kirchgemeinden statt durch Erhebung von Kirchensteuern durch Beiträge der Einwohnergemeinden gedeckt werden. Die Lösung des Widerspruches wurde in der Weise gesucht, daß derjenige Teil der von den politischen Gemeinden erhobenen Steuern als Kirchensteuer »gilt«, der durch den

Zuschuß an die Kirchgemeinde verursacht wird. Wer nicht kirchensteuerpflichtig ist, kann diesen Anteil am allgemeinen Steuerbetrag abziehen[1].

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben, soweit die übrigen Einnahmen nicht ausreichen, eine Kirchensteuer nach Maßgabe des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (StG). Steuerarten: spezielle Vermögenssteuer (Grundeigentum, grundpfandversichertes Kapital, nutzbar gemachte Wasserkräfte) und spezielle Einkommensteuer (Differenzierung nach Arbeits- und Kapitaleinkommen). Steuerpflichtig sind die konfessionsangehörigen natürlichen Personen, die Personengesamtheiten und die juristischen Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Nach § 2 KD scheint Wohnsitz allein genügend zu sein zur Begründung einer steuerrechtlichen Zugehörigkeit. Da jedoch gemäß § 8/2 »die Staatssteuerregister sowohl hinsichtlich der Schatzung des steuerpflichtigen Vermögens und Einkommens als auch betreffend der der Steuerpflicht unterworfenen Personen und Sachen ... Regel machen«, ist mit Kellerhals (vgl. Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 38, S. 423) anzunehmen, daß unter dem »Wohnsitz« in § 2 nicht ein Zugehörigkeitsmerkmal zu verstehen und somit § 8/2 allein maßgebend für die steuerrechtliche Zugehörigkeit sei. (Ein Entscheid liegt leider noch nicht vor; es wäre jedoch interessant, auf Grund von KD § 2 die von uns in § 11 vertretene Beschränkung der Steuerzugehörigkeit im Kirchensteuerrecht auf die persönliche Zugehörigkeit zu vertreten und einen Entscheid zu provozieren.) Demnach gelten folgende Punkte als die steuerrechtliche Zugehörigkeit begründend:

[1] Wir haben somit hier einen Fall, wo von einem nicht kirchlichen Verband doch eine eigentliche Kirchensteuer (i. e. S., vgl. § 3, S. 31) bezogen wird, indem doch nur die Kirchgenossen davon betroffen werden. Trotzdem die politische Gemeinde die Steuer kraft eigener Steuerhoheit und auf eigene Rechnung erhebt, sind doch die Verhältnisse der Kirchgemeinde, deren »subjektive Eigenschaften« maßgebend. Es liegt somit die genau gleiche Sachlage vor wie bei der Steuersubstitution (vgl. § 9, S. 62), nur diesmal auf der aktiven Seite des steuerrechtlichen Verhältnisses. Wir können daher von einer »aktiven Steuersubstitution« sprechen.

a) Persönliche Zugehörigkeit:

1. Wohnsitz (KD § 2, StG Art. 6/3 und 17/1).
2. Aufenthalt von über 30 Tagen auf eigenem Boden (StG Art. 17/2 oder ohne diese Voraussetzung, wenn minimal 6 Monate dauernd (StG Art. 17/3).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:

1. Selbständige Erwerbstätigkeit (mit Geschäftssitz übereinstimmend, vgl. *Irène Blumenstein*, Kommentar der bernischen Steuergesetze, N. 8 d zu Art. 17). StG Art. 17/4, *Irène Blumenstein*. a. a. O. N. 7 a und 11 d zu Art. 17.
2. Erzielung von Kapital- oder Spekulationsgewinn bei der Veräußerung in der Gemeinde gelegener Grundstücke und Anfall eines Miterbenanteils nach ZGB Art. 619 an einem solchen Grundstück. StG Art. 17/5 und KD § 10/2.
3. Grundbesitz in der Kirchgemeinde (KD § 2 und 7/2, StG Art. 4) und in der Kirchgemeinde gelegene, nutzbar gemachte Wasserkräfte (StG Art. 4).

Eine Teilung der Steuer unter räumlich verschiedene Kirchgemeinden findet statt, wenn die besondern Voraussetzungen für die Teilung der allgemeinen Gemeindesteuern gemäß StG Art. 53 vorliegen (KD § 7 und VV § 5).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Sie ist notwendig zur Begründung einer Kultussteuerpflicht gemäß KV Art. 83/4 (analog BV Art. 49/6), KOG § 52 und KD § 2. Sie besteht kraft einer Präsumption, indem alle Kantonseinwohner der ihrer Konfession entsprechenden Landeskirche und Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht ausdrücklich eine Nichtangehörigkeits- oder Austrittserklärung einreichen gemäß § 24 KD. Für die Ausscheidung nach Konfessionen sind die Eintragungen in den polizeilichen Kontrollen maßgebend. Dabei genügt auch die Zugehörigkeit zu einer der Landeskirche »entsprechenden Konfession oder kirchlichen Namensbezeichnung«.
Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* müssen sich auf die Landeskirche als solche beziehen, nicht nur auf die einzelnen Kirchgemeinden. Sie müssen schriftlich dem Kirchgemeinderat der Wohnsitzgemeinde angekündigt werden. Dieser prüft das Vorhandensein der notwendigen Voraussetzungen und teilt das Ergebnis dem Austretenden mit, welcher nachher eine förmliche Austrittserklärung auf amtlichem Formular mit be-

glaubigter Unterschrift beim Kirchgemeinderatsschreiber abzugeben, resp. das Formular bei diesem persönlich zu unterzeichnen hat. Die Austrittserklärung wirkt in bezug auf die Kirchensteuern erst von dem auf den Austritt folgenden Jahr an. Vgl. im einzelnen KD §§ 24 und 25.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

aa) *Ehegatten.*

Bei *gleicher Konfession* ist die Ehefrau nur dann selbständiges Steuersubjekt, wenn zwischen den Ehegatten Gütertrennung besteht oder wenn die Ehefrau auch selbständig staatssteuerpflichtig ist. Sonst ist der Ehemann für Vermögen und Einkommen der Ehefrau direkt steuerpflichtig. Bei Gütertrennung substituiert überdies der Mann die Ehefrau (StG Art. 6 und 17, KD §§ 2 und 4).

Bei *gemischter Konfession* sind 3 Fälle zu unterscheiden:

1. Der Ehemann ist nicht Angehöriger einer bestehenden Kirchgemeinde: die Ehefrau ist selbständig steuerpflichtig, wird jedoch durch den Ehemann substituiert. Die Steuer wird nur auf der Hälfte des Staatssteuerbetrages berechnet (KD §§ 2/4, 4 und 9/2).
2. Der Ehemann ist Konfessionsangehöriger, die Ehefrau nicht: Keine ausdrückliche Regelung. Analog zum 1. Fall ist jedoch auch hier anzunehmen, daß der Ehemann nur zur Hälfte kirchensteuerpflichtig sei (vgl. *Kellerhals* in der Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht Bd. 38, S. 427).
3. Auf demselben Gebiet bestehen Kirchgemeinden verschiedener Konfessionen: Auch für diesen Fall enthält das KD keine ausdrückliche Bestimmung, doch ist wieder in Analogie zum 1. Fall anzunehmen, daß die Steuerpflicht gegenüber jeder der beteiligten Gemeinden zur Hälfte bestehe (vgl. *Kellerhals*, a. a. O. S. 427). Bei Gütertrennung ist selbstverständlich jeder Ehegatte nach seiner Konfession steuerpflichtig für die ihm zugehörenden Steuerobjekte.

bb) *Minderjährige Kinder.*

Sie sind selbständige Steuersubjekte, werden jedoch durch den Vater substituiert gemäß KD § 4. Vgl. *Blumenstein*,

Kommentar der bernischen Steuergesetze, N. 17 b zu Art. 6 und N. 23 b zu Art. 17 StG. Die Konfessionsangehörigkeit muß somit beim Kind selber vorliegen und hat auf die Hälftenteilung bei den Etern keinen Einfluß.

b) *Nutznießer.*

Im Gegensatz zu allen andern Kantonen ist im Kanton Bern nicht der Nutznießer, sondern der Eigentümer für das Nutznießungsvermögen (in Frage kommen nur Grundeigentum, grundpfandversichertes Kapital und nutzbar gemachte Wasserkräfte) steuerpflichtig. Vgl. *I. Blumenstein*, Kommentar, N. 3 d zu Art. 6 StG. Für die Kirchensteuerpflicht ist daher die Konfession des Eigentümers maßgebend. (Es sei hier noch einmal darauf hingewiesen, daß selbstverständlich für den Vermögens*ertrag* der Nutznießer nach eigener Konfession kirchensteuerpflichtig ist; denn das Steuerobjekt liegt in diesem Fall ja nur bei ihm vor.)

c) *Erben.*

Nach KD § 13/1 haften die Erben für die verfallenen Steuern des Erblassers solidarisch. Für die im Todesjahr laufenden Steuern verweist § 13/2 KD auf die Staats- und Gemeindesteuern. Da das StG keine Bestimmungen enthält, ist die für die Staats- und Gemeindesteuern angewandte Praxis auch für die Kirchensteuern maßgebend. Demnach haften die Erben für die laufenden Steuern, sofern eine rechtskräftige Veranlagung vorliegt; ob nur pro rata der Lebensdauer oder für das ganze laufende Jahr, ist streitig. Nach einem Kreisschreiben vom 29. Nov. 1926 der Zentralsteuerverwaltung an die Amtsschaffnereien und Adjunkte der Steuerverwaltung soll die Steuer pro rata erhoben werden, soweit das Einkommen mit dem Tode des Steuerpflichtigen aufhört zu fließen (vgl. *I. Blumenstein*, Kommentar, N. 2 d zu Art. 17 StG).
Für die Kirchensteuer ist die Konfession des Erblassers maßgebend, auch dann, wenn die Steuer für das ganze laufende Todesjahr erhoben wird. Erst für spätere Steuern wird die Konfession der einzelnen Erben berücksichtigt (vgl. unten sub VI/3).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht sowohl für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als für

Erbengemeinschaften. Vgl. *I. Blumenstein,* Kommentar, N. 1 a zu Art. 6 StG und KD § 5/2.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Allgemein wie für natürliche Personen, jedoch ohne die persönlichen Zugehörigkeitsmerkmale. Dafür sind bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft der Geschäftssitz, bei Erbengemeinschaften der letzte zivilrechtliche Wohnsitz des Erblassers primäre Steuerdomizile (vgl. *I. Blumenstein,* Kommentar, N. 8 b und d zu Art. 17 StG).

3. *Die Konfessionsangehörigkeit der Teilhaber*

wird in der Weise berücksichtigt, daß die Kirchensteuer nur »anteilsmäßig nach Köpfen geschuldet wird, soweit die Mitglieder der betreffenden Landeskirche oder einer ihr entsprechenden Konfession oder kirchlichen Namensbezeichnung angehören« (KD § 5/2).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht gemäß KD § 6/2, trotz KOG § 52. Vgl. BGE vom 24. Mai 1940 i. S. Dr. Wander AG. und Kons.
Für Steuerbefreiungen vgl. KD § 5/1 und VV § 2.

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Allgemein wie natürliche Personen, statt persönlicher Zugehörigkeit jedoch Geschäftssitz, d. h. nach der bernischen Praxis der Ort der tatsächlichen Führung der Verwaltung (vgl. *I. Blumenstein,* Kommentar, N. 8 a zu Art. 17 StG). Eine Teilung der Steuer unter räumlich verschiedene Kirchgemeinden findet statt, wenn die Voraussetzungen des Art. 53 StG vorliegen (wiederholt in VV § 5). KD § 7.

3. *Verteilung der Steuererträgnisse unter verschiedene Kirchgemeinden.*

Nach KD § 6/2 sind »die juristischen Personen an alle Kirchgemeinden steuerpflichtig, die in ihrer Sitzgemeinde bestehen und zwar wird der Anteil im Verhältnis der Bevölkerung der verschiedenen Kirchgemeinden nach Maßgabe der jeweiligen Volkszählung in der Sitzgemeinde berechnet. Jede beteiligte Kirchgemeinde erhebt ihren Steuerbetrag alsdann anteilsmäßig auf Grundlage ihres eigenen Steueransatzes«. Unter »Sitzgemeinde« sind alle diejenigen

Gemeinden zu verstehen, wo die steuerrechtliche Zugehörigkeit vorliegt (vgl. VV § 4/2 für Grundbesitz, ferner ein Beispiel der Verteilung bei *Kellerhals* in der Monatsschrift für bern. Verwaltungsrecht Bd. 38, S. 428, welches demjenigen von *Richard* für Zürich entspricht).

Bei *konfessionellem Zweck* sind die juristischen Personen nur an die ihrer Konfession entsprechenden Kirchgemeinde steuerpflichtig (KD § 6/1).

3. LUZERN.

I. Rechtsquellen.

1. Staatsverfassung vom 6. März 1875 (cit. KV).
2. Steuergesetz vom 22. Sept. 1922 und 30. Nov. 1927 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 30. Jan. 1924 (cit. VV).
4. Organisationsgesetz des Kantons Luzern vom 25. April 1899 und Mai 1929 (cit. OG).

II. Kirchenorganisation.

Es besteht keine landeskirchliche Organisation. Die Kirchgemeinden sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen (KV § 91). Neben den röm.-kath. Gemeinden bestehen gegenwärtig 1 christkatholische und 9 protestantische Kirchgemeinden. Vgl. für die röm.-kath. Kirchgemeinden OG § 220 ff., für die evang. Kirchgemeinden Dekret vom 30. Nov. 1926, für die christkath. Kirchgemeinde Dekret vom 1. Dez. 1931.

III. Steuerhoheit.

Die Steuerhoheit der Kirchgemeinden folgt aus StG § 67.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben gemäß Art. 67 StG Kirchensteuern von den konfessionsangehörigen natürlichen Personen und von den nichtkonfessionellen juristischen Personen nach Maßgabe der staatlichen Register. Personengesamtheiten sind ebenfalls steuerpflichtig. Steuerarten: Vermögens- und Einkommenssteuer.

Die christkatholische Kirchgemeinde erhebt, trotzdem sie die Steuerhoheit ebenfalls besitzt, tatsächlich bis dahin keine Kirchensteuer, sondern deckt ihre finanziellen Bedürfnisse aus freiwilligen Beiträgen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit:

1. Wohnsitz (StG § 3/1). Der Wohnsitz am 1. Jan. ist für das ganze Jahr maßgebend (StG § 69).
2. Aufenthalt nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, positiv gestützt auf VV § 4/1.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:

1. Geschäftssitz (Betriebsstätte) StG § 2/1. Die von Teilhabern an Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Gemeinder- und Gemeinschaften persönlich zu versteuernden festen Gehälter sind je zu ½ am Wohnsitz und Geschäftssitz zu versteuern (StG § 68/3).
2. Grundeigentum (StG § 2/3 und 65/1).
3. Mobiliareigentum, soweit es sich um Haus-, Hotel-, Geschäfts- und ähnliches Mobiliar handelt (StG § 65/2). Steuerdomizil: Ort der gelegenen Sache.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Sie ist notwendig zur Begründung einer Kultussteuerpflicht gemäß KV § 2 (Verweis auf BV Art. 49) und StG § 67. Sie besteht kraft einer Präsumption, indem gemäß KV § 91 die Kirchgemeinden aus allen innerhalb des Pfarrsprengels wohnhaften Einwohnern der gleichen Konfession bestehen. Wenn auf demselben Gebiet mehrere Kirchgemeinden bestehen, erfolgt die Ausscheidung nach Konfessionen auf Grund der persönlichen Angaben, die vom Steuerpflichtigen bei der Einreichung der ersten Steuererklärung gemacht werden.
Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen sind schriftlich der Kirchenverwaltung oder dem Kirchenrat für sich und zuhanden der Kirchgemeinde einzureichen. Sie wirken zeitlich erst vom Beginn des auf das Austrittsjahr folgenden Kalenderjahres an (auf Grund der Praxis, die allgemein auf den Zustand am 1. Januar abstellt).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Haushaltungsvorstand für Einkommen und Vermögen der zusam-

menlebenden Ehegatten und der im Haushalte des Steuerpflichtigen lebenden unmündigen Angehörigen direkt steuerpflichtig, ohne Rücksicht auf den Güterstand (StG § 77). Zu den »Angehörigen« gehören neben eigenen auch andere Kinder, gleichgültig welcher verwandtschaftlichen Beziehung.
Bei *konfessionell gemischten Familien* erfolgt die Besteuerung im Verhältnis der Konfessionsangehörigen zur Gesamtzahl der Familienangehörigen (Kopfteilung). Sofern verschiedene Kirchgemeinden beteiligt sind, sind deren eigene Ansätze maßgebend. (Alles ohne gesetzliche Normen durch die Praxis ausgebildet.)

b) *Nutznießer.*

Der Nutznießer ist für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG § 78) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Ohne ausdrückliche Vorschrift (ev. VV § 8/2?) tritt praktisch Steuersukzession ein bis zum Ende des laufenden Todesjahres: Die Erben haften für verfallene und laufende Steuern des Erblassers nach der Konfession des Erblassers und ohne Rücksicht auf die Perfektionierung der Steuer. »Es wird gehalten, wie wenn der Erblasser das Ende des Todesjahres noch erlebt hätte.« Eine Neueinschätzung ist nur für den Fall vorgesehen, daß das Einkommen »im Laufe des Jahres durch Tod, Arbeitsunfähigkeit oder Aufgabe des Berufes eine außerordentliche Einbuße erleidet« (VV § 8/2).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität.*

Sie besteht sowohl für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als für die Erbengemeinschaften (StG § 2/1 in Verbindung mit § 63, § 30. § 67 stellt nach der Auffassung der Praxis nur fest, wer *nicht* kirchensteuerpflichtig sei).

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie natürliche Personen; statt persönlicher Zugehörigkeit ist der Geschäftssitz resp. der lezte Wohnsitz des Erblassers primäres Steuerdomizil.

3. *Die Konfessionsangehörigkeit der Teilhaber.*

Sie wird in folgender Weise berücksichtigt: Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften erfolgt bei konfessioneller Verschiedenheit eine Aufteilung von Vermögen und Einkommen und Besteuerung durch die entsprechenden Kirchgemeinden.
Bei Erbengemeinschaften ist von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an (bis dahin Sukzession, vgl. oben Ziff. V, 3 c) die Konfession der einzelnen Erben maßgebend; die Ausscheidung bei konfessioneller Verschiedenheit entspricht den Erbanteilen.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht, sofern die juristische Person keinen konfessionellen Zweck verfolgt (StG § 67). Steuerbefreiungen gemäß StG § 3.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Allgemein wie natürliche Personen; statt persönlicher Zugehörigkeit ist der Geschäftssitz primäres Steuerdomizil. Für Handelsgesellschaften und Genossenschaften ist der Ort der Erwerbstätigkeit Steuerdomizil (StG § 66). Eventuell verhältnismäßige Teilung unter verschiedene Gemeinden nach § 66/2 StG.

3. *Verteilung der Steuererträgnisse*

unter mehrere Kirchgemeinden desselben Gebietes ist vorgesehen in StG § 67/2. Maßgebend ist dabei die Zahl der Konfessionsangehörigen der einzelnen Kirchgemeinden im Verhältnis zur Gesamtzahl der Bevölkerung. Juristische Personen mit *konfessionellem Zweck* sind nicht steuerpflichtig, auch nicht der Kirchgemeinde gegenüber, die ihrer Konfession entspricht (StG § 67/1).

4. URI.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 6. Mai 1888 (cit. KV).
2. Steuergesetz vom 31. Okt. 1915 und 7. Mai 1923 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 31. Okt. 1916 und 17. Dez. 1921 (cit. VV).

4. Vollziehungsverordnung über das Steuerwesen der Gemeinden vom 24. Nov. 1892, 10. März 1903 und 11. April 1917 (cit. VVG).
5. Verordnung über Kultus- oder Kirchensteuern vom 27. Nov. 1918 (cit. KStV).

II. Kirchenorganisation.

Eine landeskirchliche Organisation besteht nicht. Die Ausscheidung von *katholischen Kirchgemeinden* ist gemäß KV Art. 84 nur fakultativ, so daß grundsätzlich das Prinzip der Einheitsgemeinde herrscht. Die Ausscheidung wurde in 5 Gemeinden vorgenommen: Altdorf, Andermatt, Erstfeld, Gurtnellen und Sisikon. Neben diesen Kirchgemeinden sind öffentlichrechtliche Korporationen die sogenannten *Pfarreien* i. S. von KV Art. 46, die überhaupt dieselbe Stellung wie die Kirchgemeinden einnehmen, jedoch schon vor den politischen Gemeinden bestanden haben und daher schon als solche in der KV aufgenommen wurden. Die politische Gemeinde Silenen besitzt ohne besondere Ausscheidung die 3 selbständigen Pfarreien Silenen-Dorf, Amsteg und Bristen. Ferner besitzt die gemäß KV 84 getrennte Gemeinde Gurtnellen 2 selbständige Pfarreien: Gurtnellen-Berg und Wiler (vgl. Landbuch Bd. 8, S. 3/4 und 138—140).

Keine selbständigen öffentlichrechtlichen Korporationen sind die sogenannten *Filialen* nach KV Art. 80 (Urnerboden, Meien und Göscheneralp). Sie sind rechtliche Bestandteile der betreffenden politischen Gemeinden (Spiringen, Wassen und Göschenen).

Die *protestantische Kirchgemeinde* ist als öffentlichrechtliche Körperschaft anerkannt durch Landratsbeschluß vom 28. Dez. 1916. Sie erstreckt sich auf das ganze Kantonsgebiet.

III. Steuerhoheit.

Die Kirchgemeinden resp. Pfarreien besitzen die Steuerhoheit gestützt auf KV Art. 38. Vgl. ferner VVG § 1.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

»Die Ausgaben der Kirchgemeinden mit ihren Filialen sollen, soweit es erforderlich ist, durch Vermögens-, Einkommen- und Kopfsteuern der steuerpflichtigen Konfessionsgenossen und der juristischen Personen gedeckt werden« (KStV § 1). Die staatlichen Einschätzungsbeschlüsse haben auch für die Kirchensteuern Geltung.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit:
1. Wohnsitz (KStV § 7, VVG § 3).
2. Aufenthalt von minimal 3 Monaten (VVG § 6). Ausnahme: Aufenthalt auf der Alp (VVG § 8).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:
1. Grundbesitz inkl. Zugehör (KStV § 7, VVG § 3).
2. Geschäftssitz (VVG § 3).
3. Im Kanton resp. in der Kirchgemeinde verwaltetes Vermögen (StG Art. 2/c).

Für Neueinziehende vgl. VV § 1, für Wohnsitzwechsel KStV § 7 pro rata-Besteuerung).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Sie ist Voraussetzung einer Kultussteuerpflicht gemäß KV Art. 2 (Wiederholung von BV Art. 49/6), VVG § 9 und KStV § 3, und besteht kraft einer Präsumption (KV 84, wobei jedoch nicht nur die »stimmfähigen« Konfessionsgenossen, sondern alle Konfessionsgenossen des betreffenden Gebietes Angehörige der Kirchgemeinde resp. Pfarrei sind. Gleiche extensive Auslegung wie im Kt. Luzern). Die Ausscheidung nach katholischer oder reformierter Konfession (die evangelische Kirchgemeinde umfaßt den ganzen Kanton!) erfolgt auf Grund der persönlichen Erklärungen bei der Wohnsitznahme oder auf Grund persönlicher Kenntnis der Verhältnisse durch die Behörden.

Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen zwecks Durchbrechung der präsumierten Angehörigkeit sind schriftlich der betreffenden Kirchgenossenschaft einzureichen (KStV § 3). Nichtangehörigkeitserklärungen infolge Irrtums bei der Aufstellung der Kirchensteuerregister bedürfen nur der Mündlichkeit. Zeitlich wirkt eine Austrittserklärung erst vom folgenden Jahr an (KStV § 3/2). Sie wirkt überhaupt nicht befreiend von der Kultussteuerpflicht, wenn der Pflichtige selbst oder seine Familienangehörigen die Dienste der Kirchgemeinde weiter regelmäßig in Anspruch nehmen (KStV § 3/3).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*
Bei *gleicher Konfession* der Familiengenossen ist das Familienhaupt für Einkommen, Vermögen und Kopfsteuer der in un-

getrennter Haushaltung lebenden Familienangehörigen direkt steuerpflichtig gemäß StG Art. 9. Die einheitliche Besteuerung umfaßt auch volljährige Familienangehörige, sofern diese nicht Selbständigkeit nachweisen und gesonderte Besteuerung verlangen.
Bei *konfessionell gemischten Familien* wird derjenige Teil der Kirchensteuern erhoben, welcher der Zahl der Konfessionsgenossen im Verhältnis zur Gesamtzahl der Familienangehörigen entspricht (Kopfteilung). Zur Berechnung sind die eigenen Ansätze der beteiligten Kirchgemeinden maßgebend (KStV § 8).

b) *Nutznießer.*

Nutznießer sind für das Nutznießungsvermögen direkt kirchensteuerpflichtig (StG Art. 8) und zwar nach eigener Konfession (Praxis, ohne ausdrücklichen Entscheid).

c) *Erben.*

Die Erben haften für die rückständigen und die laufenden Steuern des Todesjahres (VV § 2/2). Ueber die maßgebende Konfession liegt weder eine gesetzliche Bestimmung noch ein gerichtlicher Entscheid vor; es ist jedoch anzunehmen, daß bis zum Ende des Todesjahres die Konfession des Erblassers die Kirchensteuerpflicht bestimme (Steuersukzession), nachher jedoch die Konfession der einzelnen Erben berücksichtigt werde wie bei konfessionell gemischten Familien (Kopfteilung oder Teilung nach Erbanteilen).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität.*
Sie besteht sowohl für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als für Erbengemeinschaften (für erstere nach der Praxis, für letztere gemäß VV § 2/2). Nur die Steuer für persönliches Vermögen und Einkommen wird von den einzelnen Gesellschaftern erhoben, ebenso die Kopfsteuer. Ueber den Begriff von »persönlichem Vermögen und Einkommen« bestehen keine festen Normen.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie für natürliche Personen; an Stelle der persönlichen Zugehörigkeit ist der Sitz der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft (analog zum Steuerdomizil der juristischen Personen nach StG

Art. 2 a) resp. der letzte Wohnsitz des Erblassers primäres Steuerdomizil.

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber.*

Ob konfessionelle Verschiedenheiten unter den Teilhabern berücksichtigt werden oder nicht, geht aus keiner gesetzlichen Bestimmung hervor, und es wurde bis dahin darüber auch kein Entscheid gefällt. Es ist jedoch wahrscheinlich, daß bei verschiedener Konfession die anteilsmäßige Besteuerung vorgenommen würde, ähnlich wie bei den konfessionell gemischten Familien (Kopfteilung oder Teilung nach Vermögens- und Einkommensanteilen, vgl. oben Ziff. V, 3 c).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität.*

Sie besteht gemäß KStV § 1. Steuerbefreiungen gemäß KV Art. 39, StG Art. 3 und 11, VVG § 5 und KStV § 4.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie natürliche Personen, jedoch ist primär statt der persönlichen Zugehörigkeit der Sitz der juristischen Person Steuerdomizil (StG Art. 2 a, KStV § 6).

3. *Verhältnismäßige Beteiligung verschiedener Kirchgemeinden.*

Juristische Personen sind an alle Kirchgemeinden der Sitzgemeinde steuerpflichtig im Verhältnis der konfessionellen Bevölkerung gemäß der letzten Volkszählung. Erhebt nur 1 Kirchgemeinde eine Steuer, kann diese gleichwohl nur prozentual gefordert werden. Vgl. im einzelnen KStV § 6. Bei *konfessionellem Charakter* der juristischen Personen oder bei konfessionellem Zweck besteht eine Kirchensteuerpflicht nur gegenüber der Kirchgemeinde der entsprechenden Konfession (KStV § 5).

5. SCHWYZ.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 23. Oktober 1898 (cit. KV).
2. Steuergesetz vom 10. Sept. 1854, 17. Juli 1884 und 27. Okt. 1936 (cit. StG).
3. Gesetz über die Erwerbssteuern vom 27. Okt. 1936 (cit. EG).

4. Beschlüsse der Gemeinden (die Gemeinden sind im Steuerwesen weitgehend autonom).

II. Kirchenorganisation.

Eine landeskirchliche Organisation besteht nicht. *Kirchgemeinden* können gemäß KV § 92 gebildet werden bei Bedürfnis. Sonst herrscht grundsätzlich das Prinzip der Einheitsgemeinden. Gegenwärtig bestehen folgende von den politischen Gemeinden getrennte katholische Kirchgemeinden: Merleschachen, Studen, Siebnen, Immensee, Schübelbach und Galgenen (alle gemäß KV § 92 und entsprechenden Kantonsrat beschlüssen), ferner Nuolen (diese Kirchgemeinde bestand schon vor Schaffung der Kantonsverfassung und ist daher in KV § 23 schon angeführt. Eine besondere Ausscheidung war nicht mehr notwendig).

Evangelisch-reformierte Kirchgemeinden sind im Kanton Schwyz nicht öffentlichrechtlich anerkannt.

III. Steuerhoheit.

Die ausgeschiedenen, als öffentlichrechtliche Körperschaften anerkannten katholischen Kirchgemeinden besitzen die Steuerhoheit ausdrücklich gemäß KV § 92.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die von den politischen Gemeinden getrennten Kirchgemeinden erheben eine besondere Kirchensteuer auf Grund der staatlichen Register. Steuerarten: Kopf-, Vermögens- und Erwerbssteuer. Steuerpflichtig sind natürliche Personen, Personengesamtheiten und juristische Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. Steuerrechtliche Zugehörigkeit.

Innerkantonal ist der *Wohnsitz* ausschließliches Zugehörigkeitsmerkmal (StG § 8). Interkantonal gelten dazu noch folgende Zugehörigkeitsarten:

a) Saisonaufenthalt, nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, positiv gestützt auf den Ausdruck »seßhaft« in StG § 8.
b) Grundeigentum (StG § 3).
c) Geschäftssitz (EG § 12/2, Betriebsstätte ist notwendig).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Kultussteuerpflicht ist auf Konfessionsangehörige beschränkt gemäß KV § 92. Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem jeder in den staatlichen Steuerregistern Eingetragene auch kirchensteuerpflichtig ist, sofern er nicht eine Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung eingereicht oder notorisch einer andern Konfession angehört als derjenigen, die durch die steuerfordernde Kirchgemeinde vertreten wird.
Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen sind schriftlich dem Kirchenrat für sich und zuhanden des Pfarramtes einzureichen. Der Austretende ist von der ganzen Kirchensteuer des laufenden Jahres befreit, sofern die Erklärung vor Beschlußfassung der Kirchgemeindeversammlung über die Steuererhebung abgegeben wird, andernfalls erst für die Steuer des folgenden Jahres. (Alles ohne gesetzliche Normen durch die Praxis ausgebildete Grundsätze).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familiengenossen ist der Familienvorstand für Vermögen und Einkommen der Ehefrau und für Vermögen der minderjährigen Kinder direkt steuerpflichtig (EG § 11/2, analog angewendet für Vermögen der Ehefrau und der minderjährigen Kinder). Für Einkommen ist das minderjährige Kind selbständig Steuersubjekt (EG § 11/2). Bei Gütertrennung können die Ehegatten getrennt besteuert werden (fakultativ). Bei *konfessionell gemischten Familien* erfolgt die Besteuerung ohne gesetzliche Normen meist auf Grund gütlicher Vereinbarungen zwischen den interessierten Steuerpflichtigen und der Kirchgemeinde.

b) *Nutznießer.*

Die Nutznießer sind nach der Praxis für das Nutznießungsvermögen direkt und nach eigener Konfession steuerpflichtig.

c) *Erben.*

Die Erben werden in der Praxis für die rückständigen Steuern und für die ganze laufende Steuer des Todesjahres belangt. Bei verschiedener Konfession der Erben gegenüber dem Erblasser oder unter sich wird die Kultussteuerpflicht auf Grund gütlicher Vereinbarungen geordnet (wie für konfessionell gemischte Familien).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität.*

Sie besteht sowohl für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (EG § 10 für Einkommen, Praxis für Vermögen) als für Erbengemeinschaften (EG § 11).

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Kollektiv- und Kommanditgesellschaften:
für Vermögen: Sitz der Gesellschaft (StG § 9),
für Erwerb: Betriebsstätte (EG § 13), oder, wenn diese außer Kanton, ebenfalls Sitz der Gesellschaft.
Erbengemeinschaft: letzter Wohnsitz des Erblassers.

3. *Die Konfession der Teilhaber.*

Sie wird meistens nicht berücksichtigt, sofern nicht alle Teilhaber Andersgläubige sind oder nicht die Gesamtheit als solche einen konfessionellen Charakter hat, welcher mit der von der Kirchgemeinde vertretenen Konfession nicht übereinstimmt. Auch hier sind gütliche Vereinbarungen üblich.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht in der Praxis, trotzdem nach KV § 92 die Steuerhoheit auf die Kirchgenossen beschränkt ist. Steuerbefreiungen s. StG § 5 und EG § 3.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Vgl. VI/2.

3. *Verteilung der Steuererträgnisse*

unter verschiedene Kirchgemeinden desselben Gebietes ist nicht notwendig, weil nirgends andere als römisch-katholische Kirchgemeinden bestehen (vgl. Ziffer II). Ein (nicht katholischer) *konfessioneller Zweck* der juristischen Personen wird in der Praxis berücksichtigt, indem Steuerbefreiung eintritt.

6. OBWALDEN.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 27. April 1902 (cit. KV).
2. Steuergesetz vom 26. April 1908, 25. April 1920 und 14. Mai 1939 (cit. StG).

3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 10. März 1908 (cit. VV).
4. Reglement für die evangelische Gemeinde des Kantons Unterwalden ob dem Wald, vom Kantonsrat genehmigt am 26. Nov. 1907 (cit. GR).

II. Kirchenorganisation.

Landeskirchliche Organisation besteht keine.

Kirchgemeinden können nach KV Art. 58 mit Genehmigung des Kantonsrates gebildet werden. Von dieser Möglichkeit machte jedoch nur die evangelisch-reformierte Diasporagemeinde Gebrauch (vgl. Kantonsratsbeschluß vom 26. Nov. 1907). Dagegen sind keine römisch-katholischen Kirchgemeinden ausgeschieden; es gilt grundsätzlich das Prinzip der Einheitsgemeinde.

III. Steuerhoheit.

Der Kantonsrat ist gemäß KV Art. 58 befugt, den als öffentlich-rechtlichen Korporationen anerkannten Kirchgemeinden zugleich die Steuerhoheit gegenüber den Angehörigen der betreffenden Konfession einzuräumen. Dies geschah zugunsten der evangelischen Kirchgemeinde gemäß Kantonsbeschluß vom 26. Nov. 1907 betr. Genehmigung des Reglementes der evangelischen Kirchgemeinde.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die evangelische Kirchgemeinde erhebt als Kirchensteuern auf Grund der staatlichen Steuergesetzgebung und der staatlichen Register Kopf-, Vermögens- und Erwerbssteuern. Steuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit:
   1. Wohnsitz (StG Art. 16/1).
   2. Aufenthalt für eine besondere Aufenthaltersteuer gemäß StG Art. 13).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:
   1. Grundeigentum (StG Art. 16/2).
   2. In einem Geschäft investierte Mobiliarvermögen (StG Art. 3).

3. Geschäftssitz (Art. 16/1 und 3).
4. Im Kanton verwaltetes Vermögen (StG Art. 3).

Die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis gilt allgemein, da die steuererhebende Kirchgemeinde das ganze Kantonsgebiet umfaßt.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kultussteuerpflicht gemäß KV Art. 58, wonach die Steuerhoheit der Kirchgemeinden nur »gegenüber den Angehörigen der betreffenden Konfession« besteht.
Die Angehörigkeit beruht auf einer Präsumption, indem ohne besondere Beitrittserklärung sämtliche Kantonseinwohner evangelischer Konfession als der evangelischen Kirchgemeinde angehörig betrachtet werden. Nur die Protestanten der Enklave Engelberg werden nur auf besonderes Verlangen Angehörige der Kirchgemeinde (vgl. Kantonsratsbeschluß vom 26. Nov. 1907, Erwägung 2 und GR Art. 1/2). Die Präsumption wird durchbrochen durch eine besondere *Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung.* Diese ist schriftlich dem Kirchgemeinderat einzureichen. Die Befreiung von der Kultussteuerpflicht beginnt erst zu Beginn des dem Austritt folgenden halben Jahres. Die Ausscheidung der evangelischen gegenüber den katholischen Kantonseinwohnern geschieht auf Grund persönlicher Kenntnis der Verhältnisse durch die mit der Steuererhebung betrauten Behörden.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Familienvorstand für die Steuerobjekte »mehrerer Personen in einer Haushaltung« direkt steuerpflichtig, ohne Rücksicht auf den Güterstand der Ehegatten (StG Art. 22).
Bei *konfessionell gemischten Familien* wird auf Grund persönlicher Bestrebungen und Vereinbarungen unter den Gemeinden eine Teilung nach Dritteln vorgenommen, wobei die Konfession des Ehemannes und der Ehefrau je zu ⅓ und diejenige der Kinder zusammen zu ⅓ maßgebend sind. Für die Anteile der katholischen Familienangehörigen erheben die politischen Gemeinden eine Steuer für kirchliche Zwecke (ebenfalls »Kirchensteuer» genannt). Einzig die Gemeinden Alpnach und Giswil haben sich diesen Vereinbarungen nicht an-

geschlossen, so daß dort für die Kirchensteuerpflicht nur die Konfession des Ehemannes berücksichtigt wird.

b) *Nutznießer.*
Sie sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG Art. 5/5) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*
Eine gesetzliche Bestimmung liegt nicht vor. In der Praxis wird das Prinzip der Steuersukzession bis zum Ende des laufenden Todesjahres angewendet: Die Erben haften sowohl für rückständige als für laufende Steuern des Erblassers nach dessen Konfession.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität.*
Sie besteht nur für die Erbgemeinschaften. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden zwar vom allgemeinen Steuerrecht als Einheit besteuert, doch sind sie gemäß der in KV Art. 58 enthaltenen Beschränkung der Kirchensteuerhoheit auf Angehörige der Kirchgemeinde als solche nicht kirchensteuerpflichtig.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
Sie besteht für die Erbengemeinschaft primär am letzten Wohnsitz des Erblassers.

3. *Die Konfession der einzelnen Erben.*
Sie wird erst von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an berücksichtigt: Bei konfessioneller Verschiedenheit erfolgt die Besteuerung nach Erbanteilen der einzelnen konfessionsangehörigen Erben.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Juristische Personen sind im Kanton Obwalden grundsätzlich nicht kultussteuerpflichtig, weil die Steuerhoheit der evangelischen Kirchgemeinde auf ihre Angehörigen beschränkt ist. Trotzdem wird der evangelischen Kirchgemeinde dank einer privaten Abmachung des evangelischen Kirchenkassiers mit den Steuerbehörden ein der evangelischen Bevölkerung entsprechender Anteil an den Steuererträgnissen von juristischen Personen ausbezahlt.

7. NIDWALDEN.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 27. April 1913/11. Okt. 1936 (cit. KV).
2. Steuergesetz vom 24. April 1921/28. April 1935/24. April 1938 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 17. April 1922/28. Dez. 1926 (cit. VV).
4. Gesetz über den öffentlichrechtlichen Charakter und das Recht der Erhebung der Kirchensteuer der evangelisch-reformierten Gemeinde Nidwalden vom 28. April 1940 (cit. Gesetz betr. die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde).

II. Kirchenorganisation.

Eine landeskirchliche Organisation besteht nicht.

KV Art. 36 teilt den Kanton in 8 katholische *Kirchgemeinden* ein, welche öffentlichrechtliche Korporationen sind. Die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde umfaßt den ganzen Kanton. Sie ist ebenfalls öffentlichrechtlich anerkannt (vgl. Gesetz betr. die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde vom 28. April 1940).

III. Steuerhoheit.

Die Kirchgemeinden besitzen die Steuerhoheit gemäß KV Art. 87/3 und StG § 1. Für die evangelische Kirchgemeinde speziell anerkannt in Art. 1 des Gesetzes betr. die evangelische Kirchgemeinde.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben, soweit ihre übrigen Einnahmen zur Deckung des Finanzbedarfes nicht ausreichen, Kirchensteuern auf Grund der staatlichen Steuerregister. Steuerarten: Kopf-, Vermögens- und Erwerbssteuern. Steuerpflichtig sind natürliche Personen, Personengesamtheiten und juristische Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Innerkantonal ist der *Wohnsitz* ausschließliches Zugehörigkeitsmerkmal.

Für Außerkantonale gelten ferner:

1. Aufenthalt, nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, ohne positive gesetzliche Bestimmung.

2. Grundeigentum (StG § 3/2 und 9/3).
3. Mobiliar in geschäftlichen Betrieben (StG § 9/3).
4. Geschäftssitz (geschäftlicher Betrieb) (StG §§ 16/3 und 9/3).
5. Im Kanton verwaltetes Vermögen (StG § 9/3).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kultussteuerpflicht gemäß KV Art. 3/2 (Verweis auf BV Art. 49), ferner gemäß dem Wortlaut des Gesetzes betreffend die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde, wonach letztere die Steuerhoheit nur »gegenüber den Angehörigen« besitzt. Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem alle Kantonseinwohner ohne besondere Beitrittserklärung der ihrer Konfession und ihrem Steuerdomizil entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht eine Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung einreichen. Die Ausscheidung nach Konfessionen erfolgt auf Grund persönlicher Kenntnis der Verhältnisse durch die mit der Steuererhebung betrauten Behörden.
Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* müssen schriftlich der Steuerverwaltung eingereicht werden, mit einem Beweis über den vorangegangenen kirchlichen Austritt (Praxis). Die Befreiung von der Kirchensteuerpflicht tritt erst vom Beginn des auf den Austritt folgenden Jahres ein. (Der 1. Jan. ist allgemein für die Steuerpflicht maßgebend, vgl. StG § 3/3.)

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Haushaltungsvorstand für die Steuerobjekte sämtlicher Familiengenossen direkt steuerpflichtig. Nur bei Gütertrennung kann (fakultativ) eine getrennte Besteuerung der Ehegatten vorgenommen werden (StG § 19 und 12/d). Bei *konfessionell gemischten Familien* ist die Konfession des Haushaltungsvorstandes allein maßgebend, gemäß einer vorläufigen Vereinbarung unter den Kirchgemeinden. Eine Aenderung ist jedoch in der Vollziehungsverordnung zum Gesetz betr. die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde zu erwarten.
Für die Kopfsteuer volljähriger Familiengenossen ist deren eigene Konfession maßgebend.

b) *Nutznießer*

sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG § 12 d) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Ohne ausdrückliche gesetzliche Bestimmung wird in der Praxis das Prinzip der Steuersukzession angewandt: Die Erben haften sowohl für rückständige wie für laufende Steuern des Erblassers nach dessen Konfession und ohne Rücksicht auf die Perfektionierung. Erst wenn die Erbengemeinschaften dauernden Charakter annehmen, können andersgläubige Erben eine Ausscheidung ihrer Anteile verlangen (praktisch von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht ohne gesetzliche Bestimmung nach der Praxis sowohl für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als für Erbengemeinschaften.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften: wie für natürliche Personen, jedoch gilt an Stelle der persönlichen Zugehörigkeit der Sitz als primäres Zugehörigkeitsmerkmal.
Für Erbengemeinschaften: letzter Wohnsitz des Erblassers.

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber.*

Für Erbengemeinschaften vgl. oben Ziffer V, 3 c. Für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, deren Teilhaber nicht der gleichen Konfession angehören, fällt die einheitliche Besteuerung weg: Die Anteile der Teilhaber werden ausgeschieden und von diesen persönlich nach eigener Konfession versteuert (Praxis).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht gemäß StG § 9, 10 und 16, trotz offenbarer Beschränkung der Steuerhoheit auf natürliche, konfessionsangehörige Personen (vgl. oben Ziffer V/2).

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Innerkantonal ist der Sitz der juristischen Person ausschließliches Zugehörigkeitsmerkmal (StG § 9/1). Wenn der Sitz dagegen

außerhalb des Kantons liegt, gelten als weitere Arten der Zugehörigkeit:

1. Grundeigentum (StG § 9/3),
2. körperliche Anlagen (Betriebsstätte) (StG § 10/2),
3. im Kanton verwaltetes Vermögen (StG § 9).

3. *Beteiligung verschiedener Kirchgemeinden desselben Gebietes.*

Die juristischen Personen sind bis auf weiteres nur den katholischen Kirchgemeinden gegenüber steuerpflichtig. Eine Aenderung ist jedoch zu erwarten beim Erlaß einer Vollziehungsverordnung zum Gesetz betr. die evangelische Kirchgemeinde. Juristische Personen mit evangelisch-*konfessionellem Zweck* waren bis dahin von der katholischen Kirchensteuer befreit.

8. GLARUS.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 22. Mai 1887 (cit. KV).
2. Gesetz über das Steuerwesen des Kantons Glarus vom 6. Mai 1934 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 27. Febr. 1940 (cit. VV).

II. Kirchenorganisation.

Die evangelisch-reformierte und die römisch-katholische Religionsgenossenschaft sind als *Landeskirchen* öffentlichrechtlich anerkannt (vgl. KV Art. 84, die vom Landrat genehmigte Kirchenordnung für das evangelische Kirchenwesen, die von »Landeskirche als öffentlichrechtliche Körperschaft« spricht, sowie *Lampert*, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 29).

Die Kirchgemeinden (gegenwärtig 16 evangelische und 5 römisch-katholische) sind als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannt gemäß KV Art. 85 und 86 und von den politischen Gemeinden rechtlich vollständig getrennt.

III. Steuerhoheit.

Die *Landeskirchen* als solche besitzen die Steuerhoheit nicht. Die evangelische Landeskirche besitzt zwar einen »evangelischen Landeskirchenfonds«, woran die einzelnen Kirchgemeinden Beiträge nach Maßgabe ihres »Steuervermögens« leisten, doch handelt es sich nicht

um eine eigentliche Steuer; es steht den Kirchgemeinden frei, die Beiträge aus andern Einnahmequellen als aus Steuererträgnissen zu decken. Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß KV Art. 86/1. Vgl. ferner StG §§ 96 und 97.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben, soweit die übrigen Erträgnisse nicht ausreichen, eine Vermögens- und Kopfsteuer, die maximal begrenzt ist, eventuell für die restlichen Bedürfnisse eine Haushaltungssteuer. Steuerpflichtig sind natürliche und juristische Personen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften dagegen nicht. Nichtkonfessionsangehörige natürliche Personen zahlen nur die Hälfte der Kirchensteuer.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit:
   1. Wohnsitz (StG § 2/1 a).
   2. Aufenthalt während längerer Zeit in eigener oder gemieteter Wohnung (StG § 2/1 c, Ausnahmen in § 3).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:
   1. Eigentum oder Nutznießung an Grundstücken (StG § 2/3 b).
   2. Geschäftsunternehmung (für Inhaber, Teilhaber oder Kommanditäre, StG § 2/3 a).

Für Haushaltungssteuer vgl. StG § 109.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist grundsätzlich Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht (StG § 112, 1. Satz). Konfessionslose »haben jedoch an die Kosten der bürgerlichen Funktionen die halbe Steuer zu bezahlen« (StG § 115, 2. Satz).

Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem sämtliche Kantonseinwohner der ihrer Konfession entsprechenden Landeskirche und örtlichen Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht eine ausdrückliche Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung einreichen (vgl. KV Art. 85. Nach dem Wortlaut dieses Artikels wäre die Angehörigkeit beschränkt auf die gemäß KV Art. 22 stimmfähigen Einwohner. Es ist jedoch genau gleich wie in den Kantonen Luzern und Uri für die Angehörigkeit als solche eine extensive Auslegung am Platze, denn diese ist nicht abhängig von der Stimmfähigkeit).

Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich dem Regierungsrat einzureichen. Sie wirken auch für die Kirchensteuern sofort, indem diese nur pro rata temporis bis zum Austritt erhoben werden.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familiengenossen ist der Familienvorstand für das Vermögen sämtlicher Familienangehöriger (Ehefrau und minderjährige Kinder) direkt steuerpflichtig. Auf den Güterstand wird keine Rücksicht genommen (StG § 21).

Bei *konfessionell gemischten Familien* ist allein die Konfession des Ehemannes resp. Inhabers der elterlichen Gewalt maßgebend. Diese — vor dem Bundesgericht nicht zu haltende — Praxis wurde bis dahin nicht angefochten.

b) *Nutznießer*

sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (vgl. § 19 StG) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Nach StG § 11 ist das vom Erblasser hinterlassene Vermögen bis Ende des Jahres in der Gemeinde als Ganzes zu versteuern (Steuersukzession). Die Kirchensteuerpflicht richtet sich nach der Konfession des Erblassers. Erst wenn die Erbengemeinschaft dauernden Charakter annimmt, praktisch von dem auf den Austritt folgenden Jahr an, können andersgläubige Erben die Ausscheidung ihrer Anteile verlangen.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht nur für die Erbengemeinschaften, nicht aber für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, an deren Stelle die einzelnen Gesellschafter besteuert werden.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Sie liegt für die Erbengemeinschaft am letzten Wohnsitz des Erblassers vor.

3. *Die Konfession der einzelnen Erben*

wird von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an berücksichtigt (vgl. oben Ziffer V/3 c).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht gemäß StG § 114.

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
Innerkantonal gilt der Sitz als Zugehörigkeitsmerkmal (StG § 7). Für Handelsgesellschaften ist eine Teilung der Steuerpflicht an verschiedene Gemeinden vorgesehen im Verhältnis der darin liegenden Betriebsanlagen (StG § 7/2).
Für juristische Personen, die außerhalb des Kantons domiziliert sind, gelten außerdem als Zugehörigkeitsarten: Grundeigentum und Geschäftsbetrieb (StG § 8).

3. *Beteiligung verschiedener Kirchgemeinden desselben Gebietes.*
Juristische Personen sind sowohl evangelischen wie katholischen Kirchgemeinden gegenüber steuerpflichtig, an jede im Verhältnis der am Steuerdomizil wohnhaften evangelischen und katholischen Bevölkerung gemäß der letzten eidgenössischen Volkszählung (StG § 114). Auf einen *konfessionellen Zweck* wird keine Rücksicht genommen.

9. ZUG.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 18. März 1894 (cit. KV).
2. Gesetz über die Bestreitung der Staatsauslagen vom 28. Dez. 1896 und 17. Nov. 1921 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 9. Juni 1923 (cit. VV).
4. Gesetz betr. das Gemeindewesen vom 20. Nov. 1876 (cit. GG).
5. Gesetz betr. die Steuerberechtigung der Kirchgemeinden des Kantons Zug vom 12. Nov. 1908 (cit. KStG).

II. Kirchenorganisation.

Eine landeskirchliche Organisation besteht nicht.

Die *Kirchgemeinden* sind durch KV § 72 als öffentlichrechtliche Korporationen anerkannt. Nähere Regelung und Aufzählung im GG §§ 75 ff. Gegenwärtig bestehen 1 protestantische und 10 katholische Kirchgemeinden.

III. Steuerhoheit.

Die Kirchgemeinden besitzen die Steuerhoheit gemäß KV § 74 und GG § 77 und §§ 99 ff. Dazu besonderes Kirchensteuergesetz (KStG).

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben Kirchensteuern auf Grund der Staatssteuerregister. Steuerarten: Vermögen-, Erwerb-, Haushaltungs- und Kopfsteuern, ferner in einzelnen Gemeinden besondere Patentsteuern für Geschäfte. Steuerpflichtig sind natürliche Personen, Erbengemeinschaften und juristische Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit:
   1. Wohnsitz (KStG § 1/1).
   2. Aufenthalt nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, positiv gestützt auf den Ausdruck »wohnen« in KStG § 1/1.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:
   1. Grundeigentum (KStG § 1/2).
   2. Hypothekarforderung, sofern der Gläubiger im Ausland wohnt.
   3. Geschäftssitz (StG § 17).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist notwendige Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß KV § 75 (Wiederholung von BV Art. 49/6) und KStG § 1/1 und 2.
Sie besteht kraft einer Präsumption, indem alle Kantonseinwohner ohne Beitrittserklärung der ihrer Konfession und ihrem Domizil entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht eine ausdrückliche Nichtangehörigkeits- oder Austrittserklärung einreichen. Die Ausscheidung nach katholischer oder protestantischer Konfession wird auf Grund persönlicher Erklärungen, Erkundigungen oder auf Grund der persönlichen Kenntnis der Verhältnisse durch die Behörden vorgenommen.
Die *Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung* ist schriftlich dem Kirchenrat einzureichen. Sie wirkt auch für die Kultussteuer-

pflicht mit dem Tage ihrer Einreichung, nicht erst vom Beginn des folgenden Jahres an (Besteuerung pro rata temporis).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Ehemann für Vermögen und Erwerb der Ehefrau und der im gleichen Haushalt lebenden Kinder direkt steuerpflichtig. Volljährige Kinder können eine separate Besteuerung ihres Vermögens verlangen. Vgl. §§ 5 und 9 der Revision des StG.
Bei *konfessionell gemischten Familien* richtet sich die Kultussteuerpflicht nur nach der Konfession des Ehemannes resp. Inhabers der elterlichen Gewalt (Praxis). Für die Kopfsteuern sind die volljährigen Männer selbständig steuerpflichtig.

b) *Nutznießer.*

Der Nutznießer hat das Nutznießungsvermögen selbst zu versteuern gemäß StG § 5, und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Die Erben haften nur für die Steuern, die der Erblasser bis zu seinem Todestag schuldete, wobei auf die Perfektionierung keine Rücksicht genommen wird (da der Kanton Zug eine vierjährige Veranlagungsperiode vorsieht, sind die Fälle einer im Moment des Todes nicht perfekten Steuer sehr selten).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht nur für Erbengemeinschaften. Statt der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter besteuert (§ 4 der Revision des StG).

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit*

für die Erbengemeinschaft liegt primär am letzten Wohnsitz des Erblassers vor.

3. *Die Konfession der einzelnen Erben*

wird erst dann auf Verlangen berücksichtigt, wenn die Erbengemeinschaft dauernden Charakter annimmt (eventuell Ausscheiden der Anteile andersgläubiger Erben). Andernfalls richtet sich die Kirchensteuerpflicht nach der Konfession des Erblassers.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht gemäß KStG § 1/3 (ausgenommen sind Holdingsgesellschaften). Steuerbefreiungen gemäß StG §§ 14 und 15.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Als Zugehörigkeitsmerkmale für juristische Personen gelten:
1. Sitz (KStG § 1/3, »in der Kirchgemeinde domiziliert«).
2. Grundeigentum (KStG § 1/4).
3. Erwerbstätigkeit (StG § 11).

3. *Beteiligung mehrerer Kirchgemeinden desselben Gebietes.*

Juristische Personen ohne konfessionellen Zweck sind sowohl der protestantischen als der katholischen Kirchgemeinde ihres Steuerdomizils gegenüber steuerpflichtig, an jede im Verhältnis der protestantischen zur katholischen Bevölkerungszahl gemäß der letzten eidgenössischen Volkszählung (KStG § 3/4).

Für juristische Personen, bei welchen die Anteile der beteiligten natürlichen Personen aus dem Handelsregister ersichtlich sind, sieht KStG § 3/3 eine besondere Regelung vor: »Sie haben dasjenige Vermögen, das auf Gesellschafter katholischer Konfession entfällt, an die katholischen Kirchgemeinden und das auf protestantische Gesellschafter entfallende Vermögen an die protestantische Kirchgemeinde zu versteuern«.

Juristische Personen mit *konfessionellem Zweck* sind, im Gegensatz zu KStG § 3/1, in der Praxis überhaupt steuerfrei.

10. FREIBURG.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 7. Mai 1857 (cit. KV).
2. Gesetz über die Staatssteuern vom 7. Mai 1926 (cit. StG).
3. Gesetz über die Gemeinde- und Pfarreisteuern vom 7. Mai 1926 (cit. PStG).

II. Kirchenorganisation.

Als *landeskirchliche Organisation* besteht nur die »reformierte Landeskirche des Kantons Freiburg«, während für die römisch-katho-

lische Kirche die Organisation nach katholischem Kirchenrecht maßgebend ist. Vgl. Evangelische Kirchenordnung vom 25. Mai 1874. Die *Kirchgemeinden*, sog. Pfarreien (paroisses) sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen. Vgl. Loi sur les communes et les paroisses vom 19. Mai 1894. Neben den katholischen Pfarreien bestehen gegenwärtig auch 6 reformierte Kirchgemeinden.

III. Steuerhoheit.

Die reformierte *Landeskirche* ist zwar gemäß Art. 16 der Kirchenordnung befugt, von den einzelnen Pfarreien jährliche »Beiträge« für die Synodalkasse zu erheben, doch handelt es sich nicht um eine Steuer im juristischen Sinn. Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß PStG Art. 20 ff.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben als Kirchensteuern Erwerbs-, Vermögens- und Personalsteuern. Steuerpflichtig sind natürliche Personen, Personengesamtheiten und juristische Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
   a) Persönliche Zugehörigkeit.
      1. Wohnsitz (PStG Art. 8/1).
      2. Aufenthalt von über 3 Monaten Dauer, ausgenommen in Hotels oder Pensionen (PStG Art. 10/2).
   b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit:
      1. Grundeigentum (PStG Art. 8/3).
      2. Erwerbstätigkeit (PStG Art. 10/3).
         aa) wenn unselbständig, d. h. ohne dauernde Anlagen, beträgt die Steuerpflicht gegenüber der Wohnsitzgemeinde $\frac{2}{3}$, gegenüber der Arbeitsgemeinde $\frac{1}{3}$ der gesamten Erwerbssteuerpflicht.
         bb) Wenn selbständig, d. h. mit dauernder Anlage, ist die Wohnsitzgemeinde für $\frac{1}{2}$ und die Arbeitsgemeinde für $\frac{1}{2}$ des Erwerbs steuerberechtigt.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist notwendig zur Begründung einer Kirchensteuerpflicht gemäß PStG Art. 21. Sie besteht kraft einer

Präsumption, indem alle Kantonseinwohner der an ihrem Domizil bestehenden und ihrer Konfession entsprechenden Pfarrei angehören, sofern sie nicht ausdrücklich den Austritt oder die Nichtangehörigkeit erklären. Die Ausscheidung nach protestantischer oder katholischer Konfession geschieht auf Grund der persönlichen Kenntnis der Verhältnisse durch die Behörden, eventuell auf Grund entsprechender Erhebungen.
Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich dem katholischen Pfarramt resp. dem evangelischen Pfarreirat einzureichen. Für die Austrittserklärungen aus den evangelischen Pfarreien ist außerdem Beglaubigung der Unterschrift notwendig (vgl. Reglement über den Eintritt in die evangelisch-reformierte Landeskirche des Kantons Freiburg und den Austritt aus derselben. Dieses Reglement wurde zwar von keiner kantonalen Behörde genehmigt, wird jedoch trotzdem praktisch anerkannt).
Die Austrittserklärungen wirken sowohl in den katholischen wie in den evangelischen Pfarreien erst vom folgenden Jahr an befreiend für die Kirchensteuerpflicht.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Ehemann auch für Vermögen und Erwerb der Ehefrau, sowie für Erwerb der minderjährigen Kinder im gleichen Haushalt direkt steuerpflichtig (PStG Art. 1 in Verbindung mit StG Art. 7 und 15). Für ihr Vermögen sind minderjährige Kinder selbständig steuerpflichtig.
Bei *konfessionell gemischten Familien* werden die Vermögens- und Erwerbsanteile der Familiengenossen ausgeschieden und von den ihrer Konfession entsprechenden Pfarreien besteuert (Praxis).

b) *Nutznießer.*

Sie sind »habituellement« (d. h. je nach dem Ermessen der Pfarreien) für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (nach StG Art. 6 »wird für Nutznießungsvermögen die Steuer beim Nutznießer o d e r beim Eigentümer erhoben«).

c) *Erben*

werden sowohl für die rückständigen als für die laufenden Steuern des Erblassers nach dessen Konfession besteuert (Steuersukzession, ohne gesetzliche Bestimmung). Von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an werden bei konfessioneller Verschiedenheit der Erben deren Anteile ausgeschieden und von

den der Konfession des einzelnen Erben entsprechenden Pfarrei besteuert (wie konfessionell gemischte Familien).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Steuersubjektivität.*

Sie besteht sowohl für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als für Erbengemeinschaften (StG Art. 7 und 12).

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Allgemein wie natürliche Personen, statt Wohnsitz und Aufenthalt gilt bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften der Sitz, bei Erbengemeinschaften der letzte Wohnsitz des Erblassers als primäres Steuerdomizil.

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber*

wird in der Weise berücksichtigt, daß bei konfessioneller Verschiedenheit die einheitliche Besteuerung wegfällt und die einzelnen Teilhaber für ihre Anteile den ihrer Konfession entsprechenden Kirchgemeinden gegenüber steuerpflichtig sind.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht, indem PStG Art. 20 auf die allgemeinen Gemeindesteuern verweist, ohne die juristischen Personen von den Pfarreisteuern auszunehmen. Steuerbefreiungen gemäß PStG Art. 2.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Als Zugehörigkeitsmerkmale für juristische Personen gelten:

1. Sitz (PStG Art. 3/5). Für Aktiengesellschaften und Genossenschaften einziges Steuerdomizil, für die andern juristischen Personen primär geltend vor Ziffer 2 und 3.
2. Grundeigentum (PStG Art. 8/1).
3. Industrielle oder kommerzielle Tätigkeit (PStG Art. 10/4).

3. *Beteiligung verschiedener Pfarreien desselben Gebietes.*

Juristische Personen sind an alle an ihrem Steuerdomizil bestehenden Kirchgemeinden steuerpflichtig, an jede im Verhältnis zur Anzahl der konfessionsangehörigen Einwohner (die Praxis lehnt sich an den Entscheid des thurgauischen Regierungsrates vom 23. März 1931 in gleicher Sache an. Vgl. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung Nr. 8 vom 15. April 1932).
Juristische Personen mit *konfessionellem Zweck* sind nur der Pfarrei der eigenen Konfession gegenüber kirchensteuerpflichtig.

11. SOLOTHURN.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 23. Okt. 1887 (cit. KV).
2. Gesetz betr. die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 24. Sept. 1939 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 25. Okt. 1939 (cit. VV).

II. Kirchenorganisation.

Eine eigentliche *Landeskirche* als öffentlichrechtliche Persönlichkeit besteht nicht, obwohl sich die Kirchgemeinden einer Konfession nach KV Art. 60 »zu einer bestimmten Organisation (Synode) verbinden können«. Dagegen sind die evangelischen Kirchgemeinden des Bucheggberges für die kirchlichen Angelegenheiten der bernischen evangelischen Landeskirche angeschlossen. Rechtlich ist dies ohne Bedeutung, indem die bernische Kirchenhoheit selbstverständlich auf das bernische Staatsgebiet beschränkt bleibt.

Die *Kirchgemeinden* sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen. Gegenwärtig bestehen 73 römisch-katholische, 7 christkatholische und 12 evangelische Kirchgemeinden (vgl. KV Art. 52 und 57—59).

III. Steuerhoheit.

Die Kirchgemeinden besitzen die Steuerhoheit gemäß StG §§ 6 und 7.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben auf Grund der gemeinsamen Taxation für Staat und Einwohnergemeinden als Kirchensteuern Einkommen-, Vermögen-, Haushaltungs-, Personal- und eventuell Spezialsteuern. Steuerpflichtig sind nur natürliche Personen, die im Gebiet der Kirchgemeinde wohnen.

Im Bucheggberg werden von den evangelischen Kirchgemeinden keine Kirchensteuern erhoben, sondern die politischen Gemeinden erheben eine allgemeine Gemeindesteuer und liefern aus den Erträgnissen den Kirchgemeinden die von diesen benötigten Beträge ab im Verhältnis zur Zahl der Konfessionsangehörigen in den politischen Gemeinden, die zusammen eine Kirchgemeinde bilden. Nach dem neuen StG wäre die Erhebung besonderer Kirchensteuern (i. e. S.) zwar möglich, wird jedoch aus praktischen Gründen weiterhin

nicht vorgenommen. Andersgläubigen wird auf Verlangen ein Abzug von den allgemeinen Gemeindesteuern gewährt.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Grundsätzlich gilt nur der *Wohnsitz* als Zugehörigkeitsmerkmal, indem StG § 6/2 die Steuerhoheit ausdrücklich auf die im Gebiet der Kirchgemeinde wohnhaften natürlichen Personen beschränkt. Interkantonal wird auch der *Aufenthalt* nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis herangezogen. Eine positive Vorschrift liegt dafür nicht vor, doch könnte das »wohnhaft« in StG § 6/2 in diesem Sinne extensiv ausgelegt werden. Schwierigkeiten gab es bis dahin aus diesem Grunde noch nicht.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß KV Art. 12 (Verweis auf BV Art. 49) und StG § 6/2. Vgl. ferner BGE Bd. 55 I S. 113 ff. Sie besteht kraft einer Präsumption, indem alle Kantonseinwohner der ihrer Konfession und ihrem Domizil entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht eine ausdrückliche Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung abgeben.

Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich dem Kirchgemeinderat einzureichen. Sie wirken in bezug auf die Kirchensteuerpflicht erst vom Beginn des auf den Austritt folgenden Jahres an (StG § 6/4). Der kirchenrechtliche Ausschluß entbindet nicht von der Kirchensteuerpflicht (VV § 4/1). Bestreitet ein Neueingezogener im Kanton die Kirchensteuerpflicht, hat er innert 14 Tagen seit der 1. Zahlungsaufforderung die Gründe der betreffenden Kirchgemeinde mitzuteilen und eventuell anzugeben, wann und wo er den Austritt aus der betreffenden Kirche erklärt hat (VV § 4/2).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Ehemann resp. Inhaber der elterlichen Gewalt für die Steuerobjekte der im gemeinschaftlichen Haushalte lebenden Ehefrau und für Erwerb- und Personalsteuer der minderjährigen Kinder direkt steuerpflichtig (StG § 57). Soweit das Vermögen

der minderjährigen Kinder nicht mit Nutznießung belastet ist (vgl. unten lit. b), scheinen diese nach dem Wortlaut des § 57/2 StG selbständig steuerpflichtig zu sein. Ein Entscheid liegt darüber noch nicht vor.
Bei *konfessionell gemischten Familien* wird eine Besteuerung nach Dritteln vorgenommen, wobei die Konfession der beiden Elternteile für je ⅓ und diejenige der Kinder zusammen für ⅓ maßgebend sind. Sofern die Kinder nicht gleicher Konfession sind, wird ihr Drittel nach Köpfen entsprechend der Konfessionsangehörigkeit geteilt (StG § 6/2 a—c und 3).

b) *Nutznießer*

sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG § 23), und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

StG § 11 sieht ausdrücklich Steuersukzession vor: »Stirbt der Steuerpflichtige im Laufe des Steuerjahres und hat er für das betreffende Steuerjahr noch keine Steuererklärung abgegeben, so sind die Erben zur Einreichung einer solchen verpflichtet; sie treten mit solidarischer Haftbarkeit in das Steuerverhältnis ein.« Zeitlich wirkt die Sukzession bis zum Ende des laufenden Todesjahres, immerhin unter Berücksichtigung des infolge des Todes eingetretenen Einkommensausfalles (StG § 11/3). Bis zu diesem Zeitpunkt ist somit für die Kirchensteuerpflicht die Konfession des Erblassers maßgebend (vgl. auch StG § 81).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht nur für Erbengemeinschaften während der Dauer der Steuersukzession, d. h. während des laufenden Todesjahres. Statt der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind die einzelnen Gesellschafter für ihre Anteile steuerpflichtig (StG § 38).
Ein neuerer noch nicht veröffentlichter Entscheid tendiert darauf hin, allgemein bei Gesamteigentum eine einheitliche Besteuerung vorzunehmen, was auch für die Erbengemeinschaften die Steuersubjektivität zur Folge hätte. Positiv könnte sich diese Praxis auf StG § 37 stützen, wonach »Personenverbindungen« nach den Bestimmungen über die natürlichen Personen besteuert werden. Hier, wie überhaupt für das neue StG, wird erst die Praxis eine definitive Abklärung bringen.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit*

besteht für die Erbengemeinschaften am letzten Wohnsitz des Erblassers.

3. *Die Konfession der einzelnen Erben*

wird nicht berücksichtigt, da infolge der Steuersukzession die Kirchensteuerpflicht sich allein nach der Konfession des Erblassers richtet.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Juristische Personen sind im Kanton Solothurn überhaupt nicht kirchensteuerpflichtig, indem die Steuerhoheit der Kirchgemeinden ausdrücklich auf natürliche Personen beschränkt ist (StG § 6/2).

12. BASEL-STADT.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 2. Febr. 1890 und 6. März 1910 (cit. KV).
2. Verfassung der evangelisch-reformierten Kirche des Kantons Basel-Stadt vom 21. Dez. 1910 (cit. evang. Kirchenverfassung).
3. Steuerordnung der evangelisch-reformierten Kirche des Kantons Baselstadt vom 14. Nov. 1925 (cit. evang. StO).
4. Verfassung der christkatholischen Kirche des Kantons Basel-Stadt vom 10./31. Dezember 1910 (cit. christkath. Kirchenverfassung).
5. Steuerordnung der christkatholischen Kirche des Kantons Basel-Stadt vom 27. Febr. 1924 (cit. christkath. StO).

II. Kirchenorganisation.

Die kirchliche Organisation im Kanton Basel-Stadt wird vielfach als Trennung von Kirche und Staat bezeichnet. In rechtlicher Hinsicht können wir jedoch von einer Trennung zwischen Kirche und Staat nur sprechen, wenn die öffentlichrechtlichen Beziehungen vollständig gelöst sind, die kirchlichen Verbände also rein nach Privatrecht organisiert sind. Dies trifft im Kanton Basel-Stadt nur für die römisch-katholische Kirche zu. Die evangelisch-reformierte und die christkatholische Kirche dagegen sind als öffentlichrecht-

liche Korporationen anerkannt und besitzen die daraus fließenden Rechte und Pflichten. Vgl. KV § 19 ff.

Als »*Landeskirche*« mit untergeordneten Kirchgemeinden ist nur die evangelisch-reformierte Kirche organisiert. Vgl. evangelisch-reformierte Kirchenverfassung vom 21. Dez. 1910. Sowohl die Gesamtkirche als solche wie die einzelnen *Kirchgemeinden* sind öffentlichrechtliche Korporationen.

Die christkatholische Kirche bildet nur eine einheitliche Kirchgemeinde, die sich über das ganze Kantonsgebiet erstreckt. Sie ist ebenfalls als öffentlichrechtliche Korporation anerkannt. Vgl. christkatholische Kirchenverfassung vom 10./31. Dez. 1910.

III. Steuerhoheit.

Die Steuerhoheit steht bei der evangelischen Kirche nur der Landeskirche als solcher, nicht aber den einzelnen Kirchgemeinden zu (KV § 19, evang. Kirchenverfassung §§ 22 und 8, dazu besondere Stsuerordnung).

Die *christkatholische* Kirchgemeinde besitzt die Steuerhoheit gemäß KV § 19/2 (vgl. dazu christkath. Kirchenverfassung § 7/lit. g und die christkath. StO vom 27. Febr. 1924).

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die »evangelisch-reformierte Kirche des Kantons Basel-Stadt« und die »christkatholische Kirche des Kantons Basel-Stadt« erheben von ihren im Kanton wohnenden Konfessionsangehörigen eine Kirchensteuer, die auf der Einkommensteuer des Staates basiert. Steuerpflichtig sind nur natürliche Personen. Die römisch-katholische Kirche ist nur privatrechtlich organisiert und kann deshalb keine Kirchensteuern erheben.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Die Kultussteuerpflicht wird nur durch *persönliche Zugehörigkeit* begründet, d. h. durch Wohnsitz (nach ZGB) und — weil beide steuererhebenden Kirchenverbände sich auf das ganze Kantonsgebiet erstrecken, grundsätzlich nur im Rahmen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis — durch Aufenthalt.

Die Steuerpflicht beginnt mit dem auf den Einzug folgenden Quartal.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß evang. Kirchenverfassung § 4, evang. StO § 1 und christkath. StO § 1, ferner gemäß der grundlegenden Beschränkung der Steuerhoheit gegenüber Konfessionsgenossen in KV § 19/3.

Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem alle Kantonseinwohner dem ihrer Konfession entsprechenden kirchlichen Verband angehören, sofern sie nicht eine ausdrückliche Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung abgeben. Die Ausscheidung nach den verschiedenen Konfessionen geschieht auf Grund der persönlichen Angaben anläßlich der Wohnsitznahme oder auf Grund der herkömmlichen Konfessionsangehörigkeit, wie sie aus den kirchlichen Registern hervorgeht.

Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich dem Pfarramt einzureichen. Sie wirken in bezug auf die Kirchensteuerpflicht von dem auf die Einreichung folgenden Quartal an.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Ehemann resp. Inhaber der elterlichen Gewalt für das Einkommen der Ehefrau und der minderjährigen Kinder direkt steuerpflichtig (keine besondere Bestimmung im Kirchensteuerrecht, jedoch an das staatliche Steuerrecht angelehnte Praxis). Ausnahmen: bei Gütertrennung ist die Ehefrau selbständiges Steuersubjekt, ebenso das minderjährige Kind, das keine Eltern mehr besitzt.

Bei *konfessionell gemischten Ehen resp. Familien* erfolgt eine quotenmäßige Besteuerung entsprechend der Konfession der einzelnen Familienglieder wie folgt:

aa) *evang. StO § 4:*
Ehegatten ohne minderjährige Kinder werden nur für den Anteil des konfessionsangehörigen Teiles am Gesamteinkommen, im Zweifel für die Hälfte besteuert. Familien mit unmündigen Kindern sind im Verhältnis der Konfessionsangehörigen zur Gesamtzahl der Familienglieder steuerpflichtig (Kopfteilung). Vgl. im einzelnen StO § 4.

bb) *Christkath. StO § 7:*
Verhältnismäßige Besteuerung nach Vierteln, wobei die Ehegatten je für ¼ und die minderjährigen Kinder zu-

sammen für ½ entsprechend ihrer Konfession maßgebend sind, bei kinderlosen Ehen jeder Ehegatte für die Hälfte (vgl. im einzelnen christkath. StO § 7).

b) *Nutznießer.*
Da nur eine Einkommensteuer erhoben wird, ist eine Regelung der Steuerpflicht für das Nutznießungsvermögen nicht notwendig.

c) *Erben.*
Die Erben haften für die Kirchensteuer des Erblassers bis zum Ende des Todesquartals im Sinne einer Steuersukzession (evang. StO § 3/2 und 3/4, christkath. StO § 3/2 und 3/4). Die Konfession des Erblassers ist somit allein maßgebend für die Kirchensteuerpflicht.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität.*
Sie besteht nur für die Erbengemeinschaften. Statt der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter für ihre Anteile besteuert.

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
Sie besteht für die Erbengemeinschaft — da die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis allgemein maßgebend ist, vgl. oben Ziffer V/1 — in bezug auf die nach dem Todestag des Erblassers entstandenen Steuern am Wohnort der einzelnen Erben. Für rückständige Steuern, sowie für die laufenden Steuern des Todesquartals wird jedoch die Steuerrechnung dem Erbschaftsamt eingereicht und von diesem bezahlt, so daß praktisch während dieser Zeit die steuerrechtliche Zugehörigkeit am letzten Wohnsitz des Erblassers besteht.

3. Auf die *Konfession der einzelnen Erben*
wird erst von dem auf den Todestag folgenden Quartal an Rücksicht genommen, indem andersgläubige Erben die Ausscheidung ihres Anteils von der Besteuerung verlangen können. Vorher ist die Kultussteuerpflicht allein von der Konfession des Erblassers abhängig (Steuersukzession, vgl. oben Ziffer V/3 c).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Juristische Personen sind im Kanton Basel-Stadt überhaupt nicht kultussteuerpflichtig.

13. BASEL-LAND.

I. Rechtsquellen.

1. Staatsverfassung vom 4. April 1892 (cit. KV).
2. Staatssteuergesetz vom 20. August 1928 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 2. Dez. 1929 (cit. VV).
4. Gesetz betr. die Organisation und Verwaltung der Gemeinden vom 14. März 1881 (cit. GG).
5. Gesetz betr. die kath. Kirchgemeinden vom 20. März 1905 (cit. kath. GG).
6. Gemeindesteuerreglemente der politischen Gemeinden,
7. Gemeindesteuerreglemente der Kirchgemeinden.

II. Kirchenorganisation.

Eine *landeskirchliche Organisation* besteht nicht.

Kirchgemeinden:

Die *evangelischen* »Kirchgemeinden« sind nicht ausgeschieden, sondern bilden mit den politischen Gemeinden zusammen Einheitsgemeinden. Auch die evangelischen Diasporagemeinden im katholischen Kantonsteil, die eine eigene Verwaltung besitzen, sind keine selbständigen Korporationen, sondern nur privatrechtlich organisiert (ihre »Steuern« sind daher juristisch nur Vereinsbeiträge ohne Zwangscharakter).

Die *katholischen* Kirchgemeinden sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen. Vgl. kath. GG von 1905 § 1. Gegenwärtig bestehen 9 römisch-katholische und 2 christkatholische Kirchgemeinden (vgl. für letztere ferner Landratsbeschluß betr. staatliche Anerkennung der christkatholischen Kirchgemeinde des Birsigtales vom 14. Mai 1906 mit ausführendem Regierungsratsbeschluß vom 6. Juni 1906).

III. Steuerhoheit.

Die römisch-katholischen und die christkatholischen Kirchgemeinden besitzen die Steuerhoheit gemäß kath. GG § 4.

Die Kirchen und Pfarrhäuser der evangelischen Kirche sind Eigentum des kantonalen Kirchen- und Schulgutes; aus dessen Ertrag wird ein Teil der Pfarrbesoldungen und der übrigen kirchlichen Bedürfnisse gedeckt. Der restierende Teil der Ausgaben wird durch den Staat und die politischen Gemeinden bestritten (vgl. Staatskalender

1941, S. 270, Gesetz betr. das Besoldungswesen vom 19. Jan. 1920, §§ 28 ff.).

Sowohl die politischen als die Kirchgemeinden sind in der Ausgestaltung ihres Steuerwesens weitgehend autonom (vgl. GG § 152). Neben der staatlichen Gesetzgebung müssen daher im einzelnen Fall die Gemeindesteuerreglemente herangezogen werden. Für die nachfolgenden Ausführungen haben wir zur Ergänzung der allgemein gültigen, kantonalen Grundsätze das Kirchensteuerrecht der Kirchgemeinde Arlesheim gewählt. Die auf Grund des Kirchensteuerreglementes von Arlesheim gemachten Angaben sind für andere Kirchgemeinden entsprechend ihrem eigenen Reglement abzuändern.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die römisch-katholischen und die christkatholischen Kirchgemeinden erheben für ihre finanziellen Bedürfnisse Kirchensteuern auf Grund der staatlichen Register (je nach Kirchgemeinde Gemeinde- oder Staatssteuerregister) und der kraft eigener Autonomie aufgestellten Kirchensteuerreglemente, die jedoch vom Regierungsrat genehmigt werden müssen. Steuerarten und Steuerpflicht je nach Gemeindereglement.

Arlesheim: Steuerarten: Einkommen-, Vermögen- und Voraus-(Kopf-)steuern, bei juristischen Personen ev. Kapital- und Ertragssteuer (praktisch werden letztere nicht erhoben). Steuerpflicht: Nur natürliche Personen. Die Besteuerung von juristischen Personen ist zwar im Steuerreglement vorgesehen, wird jedoch praktisch nicht vorgenommen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Je nach dem Steuerreglement der in Frage stehenden Kirchgemeinde. Arlesheim:

a) Persönliche Zugehörigkeit.
   1. Wohnsitz (kath. GG § 1, Steuerreglement für die römisch-katholische Kirchgemeinde Arlesheim vom 13. Nov. 1932. — im folgenden »Steuerregl. Arlesheim« citiert — § 1).
   2. Saisonaufenthalt (Steuerregl. Arlesheim § 3/3).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit.
   1. Eigentum oder Nutznießung an Grundstücken (Steuerregl. Arlesheim § 1/2).

2. Mobiliareigentum in Gewerbebetrieb (Steuerregl. Arlesheim § 1/2).
3. Geschäftssitz (Steuerregl. Arlesheim § 1/2).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß kath. GG §§ 1 ff., GG § 148 (Verweis auf BV Art. 49) und Steuerreglement Arlesheim § 1. Sie besteht kraft einer Präsumption, indem alle im Gebiete der Kirchgemeinde steuerrechtlich Zugehörigen als Konfessionsangehörige betrachtet werden, sofern sie nicht eine ausdrückliche Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung abgegeben haben (kath. GG § 1). Neueinziehende haben bei der Einholung der Niederlassungs- oder Aufenthaltsbewilligung eine ausdrückliche Nichtangehörigkeitserklärung abzugeben, wenn sie der Kirchgemeinde nicht angehören wollen (kath. GG § 4).
Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen sind — ausgenommen für Neueinziehende, vgl. oben — schriftlich dem Präsidenten der politischen Gemeinde einzureichen, welcher sie an den Kirchenrat weiterleitet (kath. GG §§ 2—4). Sie wirken, sofern sie erst nach dem 31. Jan. eingereicht werden, erst vom folgenden Jahr an (kath. GG § 4). Wiedereintretende sind sofort wieder kirchensteuerpflichtig.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Je nach Steuerreglement der Kirchgemeinden Arlesheim:

Bei *gleicher Konfession* der Familiengenossen ist der Ehemann für Einkommen der Ehefrau direkt steuerpflichtig (Steuerregl. Arlesheim § 8/2, offenbar angelehnt an StG § 18, daher auch für Vermögen anwendbar analog StG § 19). Minderjährige Kinder — für Arbeitseinkommen bis zum 18. Altersjahr sowieso steuerfrei — sind selbständig steuerpflichtig, jedoch Mithaftung des Familienvorstandes (Steuerregl. Arlesheim § 8/1 und 3). Für Vermögen in Nutznießung vgl. unten lit. b.
Bei *konfessionell gemischten Familien* besteht eine Kirchensteuerpflicht der Kirchgemeinde Arlesheim gegenüber nur, wenn die Ehe katholisch getraut wurde (andernfalls scheidet auch der katholische Teil automatisch aus der Kirche aus). Die Steuerpflicht beträgt bei kinderlosen Ehen ½, bei Ehen mit katholischen Kindern ⅔ der Steuer bei konfessionell einheitlichen Ehen (Steuerregl. Arlesheim § 2).

b) *Nutznießer.*

Je nach Steuerreglement der Kirchgemeinden. Das Reglement der Kirchgemeinde Arlesheim weist keine Bestimmung auf; offenbar wird StG § 19/5 analog angewendet, wonach der Nutznießer für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig ist. Dementsprechend wäre auch die Konfession des Nutznießers für die Kirchensteuerpflicht maßgebend.

c) *Erben.*

Die Erben haften «für rückständige Steuern solidarisch bis zum Erbteil« (Steuerreglement Arlesheim § 8). Daraus folgt, daß nur eine pro-rata-Besteuerung vorgesehen ist. Praktisch werden jedoch die Grundsätze der Steuersukzession angewandt: Die Erben haften auch für die laufenden Steuern des Todesjahres nach der Konfession des Erblassers und ohne Rücksicht auf die Perfektionierung. Erst vom folgenden Jahr an können andersgläubige Erben eine Ausscheidung ihrer Anteile verlangen.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht nur für Erbengemeinschaften (Praxis der Kirchgemeinde Arlesheim, ohne Bestimmung im Steuerreglement, jedoch angelehnt an StG § 10/2). Statt der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter nach eigener Konfession besteuert.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit*

ist im Steuerregl. Arlesheim nicht geordnet. Praktisch besteht sie am letzten Wohnsitz des Erblassers.

3. *Die Konfession der einzelnen Erben*

wird in der Kirchgemeinde Arlesheim praktisch erst von dem auf den Todestag folgenden Jahr an berücksichtigt, indem andersgläubige Erben eine Ausscheidung ihrer Anteile verlangen können.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Im Steuerreglement der Kirchgemeinde ist eine Besteuerung der »Korporationen, Gesellschaften und Genossenschaften« vorgesehen (Steuerregl. Arlesheim § 1/3). Praktisch werden jedoch von den juristischen Personen keine Kirchensteuern erhoben (ebenso nicht in den Kirchgemeinden Oberwil und Allschwil).

14. SCHAFFHAUSEN.

I. Rechtsquellen.

1. Verfassung des Kantons Schaffhausen vom 26. März 1876 (cit. KV).
2. Gesetz über die direkten Steuern vom 26. Aug. 1919 (cit. StG) mit Novelle vom 17. Dez. 1934.
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 20. Okt. 1920 und 30. Jan. 1935 (cit. VV).
4. Steuerreglemente der Kirchgemeinden (diese enthalten meistens dieselben Grundsätze, da sie gemeinsam geschaffen wurden).

II. Kirchenorganisation.

Als *Landeskirche* ist nur die evangelisch-reformierte Kirche anerkannt gemäß KV Art. 50 (vgl. Ordnung für die evangelisch-reformierte Kirche des Kantons Schaffhausen vom 3. Febr. 1921, vom Regierungsrat genehmigt am 13. Juli 1921). Sie ist eine öffentlichrechtliche Korporation.

Die *Kirchgemeinden* sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen. Neben den evangelischen Kirchgemeinden sind ebenfalls öffentlichrechtlich anerkannt:
die römisch-katholische Kirchgemeinde Ramsen und
die christkatholische Kirchgemeinde Schaffhausen.

III. Steuerhoheit.

Die *Landeskirche* als solche besitzt keine Steuerhoheit. Sie hat zwar eine Zentralkasse, welche von Beiträgen der Kirchgemeinden gespiesen wird, doch liegt juristisch keine Steuer vor.

Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß KV Art. 103. Jede Kirchgemeinde hat ein eigenes Kirchensteuerreglement; die verschiedenen Reglemente stimmen jedoch grundsätzlich überein.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben, soweit die übrigen Einkünfte nicht ausreichen, von den Kirchgenossen Kirchensteuern nach den Grundsätzen über die Gemeindesteuern (KV Art. 103).

Steuerarten: Vermögens-, Einkommen- und Personalsteuern.

Steuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit.

1. Wohnsitz (StG Art. 3, 6 b, 15 a, 25 und 75).
2. Aufenthalt nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, gestützt auf den Ausdruck »Kantonseinwohner« in StG Art. 6 b und 15 a.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit.

1. Eigentum an im Kanton gelegenen Grundstücken (StG Art. 76).
2. Einkommen aus Kapital- oder Spekulationsgewinn an im Kanton gelegenen Grundstücken (StG Art. 15 c).
3. Miterbenanteil nach ZGB Art. 619 an in der Kirchgemeinde gelegenen Grundstücken (StG §§ 15 d und 75).
4. Nur für Außerkantonale:
   Kapital, das in Erwerbsunternehmungen in der Kirchgemeinde investiert ist (StG §§ 6 c und 75).
5. Ebenfalls nur für Außerkantonale:
   In der Kirchgemeinde amtlich verwaltetes bewegliches Vermögen (StG §§ 6 d und 75).
6. Geschäftssitz (StG §§ 15 b und 75). Nach einer internen Abmachung unter den Gemeinden erfolgt in diesen Fällen eine Teilung, sofern mit dem Geschäftssitz der Wohnsitz konkurriert: Die Wohnsitzgemeinde ist für ⅓, die Geschäftsgemeinde für ⅔ des Einkommens steuerberechtigt.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß KV Art. 10 (Wiederholung von BV Art. 49/6) und 103. Sie besteht kraft einer Präsumption, indem alle im Gebiet der Kirchgemeinde domizilierten Personen als Konfessionsangehörige gelten, sofern sie nicht eine ausdrückliche Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung einreichen (KV Art. 101). Die Ausscheidung nach Konfessionen erfolgt auf Grund der Eintragungen in den Einwohnerkontrollen.

Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich dem Präsidenten des Kirchenstandes für sich und zu Handen des kantonalen Kirchenrates (bei der evangelischen Landeskirche) einzureichen (vgl. Kirchenordnung der evang. Landeskirche Art. 42). Die Austrittserklärungen wirken für die Kirchensteuerpflicht erst vom Beginn des dem Austrittsjahr folgenden Jahres an.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Haushaltungsvorstand für deren Einkommen und Vermögen direkt steuerpflichtig (StG § 4/1). Bei Gütertrennung kann getrennte Besteuerung der Ehegatten verlangt werden (StG § 4/2).
Bei *konfessionell gemischten Familien* würde gemäß StG Art. 86 die einheitliche Besteuerung wegfallen. Praktisch gilt jedoch folgendes: Die einheitliche Besteuerung wird beibehalten, jedoch die Steuerpflicht nach Quoten geteilt entsprechend der Konfession der einzelnen Familienangehörigen. Bei kinderlosen Ehen ist jeder Ehegatte für die Hälfte, bei Familien mit Kindern jeder Ehegatte für ⅓ und die Kinder zusammen für ⅓ entsprechend der Konfession maßgebend. Bei aufgelösten Ehen ist die Konfession des mit den Kindern zusammenlebenden Elternteils für die Hälfte und die Konfession der Kinder für die andere Hälfte maßgebend (vgl. für die in allen Kirchensteuerreglementen gleiche Regelung die »Steuerordnung der evangelisch-reformierten Kirchgemeinde Schaffhausen« vom 9. Sept. 1936, § 3).

b) *Nutznießer.*

Sie sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG Art. 7) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Die Erben haften sowohl für rückständige als für laufende Steuern des Erblassers nach dessen Konfession im Sinne einer Steuersukzession (ohne gesetzliche Bestimmung).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht nur für die Erbengemeinschaften, die als Einheit besteuert werden, sofern dies nach praktischen, meist wirtschaftlichen Erwägungen tunlich ist (ohne gesetzliche Bestimmung durch die Praxis ausgebildeter Grundsatz). Statt der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter besteuert.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie für natürliche Personen; statt persönlicher Zugehörigkeit ist der letzte Wohnsitz des Erblassers maßgebend.

3. *Die Konfession der einzelnen Erben*
wird von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an (bis dahin Steuersukzession, vgl. oben Ziffer V/3 c) berücksichtigt, indem andersgläubige Erben die Steuer für ihren Anteil an der einheitlich besteuerten Erbengemeinschaft zurückverlangen können (Praxis).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Juristische Personen sind im Kanton Schaffhausen überhaupt nicht steuerpflichtig gemäß ausdrücklicher Vorschrift in StG Art. 87.

15. APPENZELL A.-RH.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 26. April 1908 (cit. KV).
2. Steuergesetze für den Kanton Appenzell A.-Rh. vom 25. April 1897 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zu den StG vom 20. März 1899 (cit. VV).
4. Ordnung für die evangelisch-reformierte Landeskirche des Kantons Appenzell A.-Rh. von 1940 (cit. KO).

II. Kirchenorganisation.

Die evangelisch-reformierte Kirche ist als *Landeskirche* anerkannt. Sie ist eine öffentlichrechtliche Korporation. Vgl. KV Art. 8, Beschluß des Kantonsrates vom 11. März 1912 und die neue »Ordnung für die evangelisch-reformierte Landeskirche des Kantons Appenzell A.-Rh.« von 1940.

Die evangelischen *Kirchgemeinden* sind ebenfalls öffentlichrechtliche Körperschaften (KV Art. 9, KO Art. 11/3), dagegen ist die katholische Kirche nur privatrechtlich organisiert.

III. Steuerhoheit.

Die *Landeskirche* als solche besitzt die Steuerhoheit nicht. Sie hat zwar eine »kantonale Kirchenkasse«, deren Ausgaben auf die Kirchgemeinden im Verhältnis der Beträge von 1 ‰ Kirchensteuer ver-

teilt werden (KO Art. 8/1), doch handelt es sich juristisch nicht um eine eigentliche Steuer (vgl. S. 36). Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß KO Art. 7 und 11.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben Steuern von Vermögen und Erwerb nach den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes und auf Grund der staatlichen resp. kommunalen Steuerregister. Steuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit.
   1. Wohnsitz (KO Art. 7/2, StG Art. 6/2). Gilt innerkantonal auch für Einkommen aus Geschäftsbetrieb (vgl. unten Ziff. b/2).
   2. Aufenthalt nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis für Außerkantonale, positiv gestützt auf den Ausdruck »Wohnort« in StG Art. 6, 7, 14 und 19, »Einwohner« in KO Art. 7/2).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit.
   1. Grundbesitz (KO Art. 7/6 und 7/7).
   2. Geschäftssitz (KO Art. 7/6 und 7/7, StG Art. 14/3). Für Einkommensteuer nur für außerkantonale Inhaber geltend (innerkantonal ausschließlich Wohnsitz! StG Art. 6/2).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß KV Art. 6/6 (Wiederholung von BV Art. 49/6) und KO Art. 7.

Sie besteht kraft einer Präsumption, indem alle evangelisch-reformierten Einwohner als Angehörige der ihrem Domizil entsprechenden Kirchgemeinde betrachtet werden, sofern sie nicht ausdrücklich ihren Austritt oder ihre Nichtangehörigkeit erklären (KO Art. 7). Die Ausscheidung nach Konfessionen geschieht auf Grund persönlicher Kenntnis der Verhältnisse durch die Behörden, bei Neueinziehenden auf Grund ihrer persönlichen Erklärung anläßlich der Wohnsitznahme.

Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen sind schriftlich dem Präsidenten der Kirchenvorsteherschaft einzureichen. Die Aus-

trittserklärungen wirken in bezug auf die Kirchensteuern erst von dem auf das Austrittsjahr folgenden Jahr an (KO Art. 12).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*
Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Familienvorstand für die Steuerobjekte der Ehefrau und der minderjährigen Kinder direkt steuerpflichtig. Eine selbständige Steuerpflicht von Ehefrau und minderjährigen Kindern tritt nur ein, wenn diese getrennt leben. In der Praxis wird von Fall zu Fall darüber entschieden (vgl. KO Art. 7/3).
Bei *konfessionell gemischten Familien* ist Quotenteilung nach Hälften (bei kinderlosen Ehen) resp. nach Dritteln (bei Ehen mit minderjährigen Kindern, wobei diese zusammen für ⅓ entsprechend ihrer Konfession maßgebend sind) vorgesehen (KO Art. 7/4).

b) *Nutznießer*
sind für das Nutznießungsvermögen selbständig steuerpflichtig nach eigener Konfession (Praxis).

c) *Erben.*
In der Praxis werden die Grundsätze der Steuersukzession angewendet, ohne ausdrückliche Gesetzesbestimmung: Die Erben haften sowohl für rückständige als für laufende Steuern des Erblassers. Die Kirchensteuerpflicht richtet sich bis zum Ende des Todesjahres nach der Konfession des Erblassers, nachher wird die Konfession einzelner andersgläubiger Erben berücksichtigt, indem sie Ausscheidung ihres Anteiles verlangen können.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität.*
Sie besteht für Erbengemeinschaften, sowie für auswärts domizilierte Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die im Gebiete des Kantons Grundstücke oder geschäftliche Unternehmungen besitzen (KO Art. 7/7, für Erbengemeinschaften Praxis). Statt der innerhalb des Kantonsgebietes domizilierten Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter besteuert.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
Wie für natürliche Personen; statt der persönlichen Zugehörigkeit gilt bei Erbengemeinschaften der letzte Wohnsitz des Erb-

lassers, bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften der Ort als Steuerdomizil, wo das Grundstück oder die geschäftliche Unternehmung liegt.

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber.*
Sie wird wie folgt berücksichtigt: Bei Erbengemeinschaften können von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an die andersgläubigen Erben Ausscheidung ihrer Anteile verlangen (vgl. oben Ziffer V/3 c). Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die Anteile nicht evangelisch-reformierter Gesellschafter von der Taxationsbehörde festgestellt und für die Kirchensteuern in Abzug gebracht (vgl. KO Art. 7/7).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht nur für die außerhalb des Kantonsgebietes domizilierten Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die im Kanton Grundstücke oder geschäftliche Unternehmungen besitzen, genau wie im Falle der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (vgl. oben Ziffer VI). Sonst sind sowohl innerhalb als außerhalb des Kantons domizilierte juristische Personen nicht kirchensteuerpflichtig (KO Art. 7/7).
2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
Wie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (KO Art. 7/7).
3. *Die Konfession der einzelnen Gesellschafter der G.m.b.H.*
wird in gleicher Weise berücksichtigt wie bei den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (KO Art. 7/7, vgl. oben Ziffer VI/3).

16. APPENZELL I.-RH.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 24. Nov. 1892 (cit. KV).
2. Steuergesetz für den Kanton Appenzell I.-Rh. vom 12. Okt. 1919 (cit. StG).
3. Vollzugsverordnung zum StG vom 9. Sept. 1920 (cit. VV).

II. Kirchenorganisation.

Eine *Landeskirche* als öffentlichrechtliche Korporation besteht nicht.

Die römisch-katholischen *Kirchgemeinden* sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Körperschaften (KV Art. 46 und 47). Die evangelische Gemeinde wurde durch Beschluß des Großen Rates vom 30. Nov. 1925 ebenfalls als öffentlichrechtliche Korporation anerkannt.

III. Steuerhoheit.

Die römisch-katholischen Kirchgemeinden besitzen die Steuerhoheit gemäß StG Art. 32, der vom Bezug der »Bezirks- und Gemeindesteuern« spricht. Dagegen wurde die evangelische Kirchgemeinde vom Großen Rat ausdrücklich mit der Klausel »ohne Steuerhoheit« anerkannt.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben — genau wie die andern Gemeinden, da irgendwelche Sonderbestimmungen fehlen — als Kirchensteuern Vermögens-, z. T. Grundstück-, Handänderungs-, Haushaltungs- und Personalsteuern, je nach den im Steuerwesen weitgehend autonomen Kirchgemeinden. Die Erwerbssteuer ist mit der Vermögenssteuer kombiniert (vgl. StG Art. 37 und VV Art. 111/2). Steuerpflichtig sind natürliche und juristische Personen, von den Personengesamtheiten die Erbengemeinschaften obligatorisch, die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften dagegen nur fakultativ (vgl. unten Ziffer VI).

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit.
   1. Wohnsitz (StG Art. 4 a, VV Art. 1).
   2. Aufenthalt nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, ohne positive kantonale Gesetzesbestimmung und nur interkantonal geltend.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit.
   1. Grundbesitz (StG Art. 4 c).
   2. Mobilien in geschäftlichen Betrieben (StG Art. 4 d).
   3. Im Kanton resp. in der Kirchgemeinde verwaltetes Vermögen (StG Art. 4 e).
   4. Geschäftssitz (mit körperlichen Anlagen, d. h. selbständig, analog der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis). Gilt für die Vermögenssteuer allgemein, für die Einkommensteuer nur interkantonal (StG Art. 11 b).

5. Handänderung an in der Kirchgemeinde gelegenen Grundstücken (für eventuelle Handänderungssteuern).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kultussteuerpflicht gemäß BV Art. 49/6 und der sich darauf stützenden Praxis. Eine kantonale Bestimmung fehlt. Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem alle Einwohner als Angehörige der ihrer Konfession und ihrem Domizil entsprechenden Kirchgemeinde betrachtet werden, sofern sie nicht eine ausdrückliche Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärung abgeben. Die Ausscheidung nach katholischer oder evangelischer Konfession geschieht auf Grund persönlicher Kenntnis der Verhältnisse oder Erkundigungen durch die mit der Steuererhebung betrauten Behörden.
Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen sind schriftlich oder mündlich der Kirchenverwaltung abzugeben. Sie wirken auch in bezug auf die Kirchensteuern sofort, sodaß letztere nur pro rata temporis der Angehörigkeit bezogen werden (alles durch die Praxis ausgebildete Grundsätze).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

aa) *Ehegatten* werden unter jedem Güterstand zusammen besteuert (VV Art. 7 und 24). Steuerpflichtig sind beide Ehegatten, der Ehemann vertritt die Ehefrau nur im Rahmen des Güterrechtes. Die Ehefrau haftet subsidiär, bei Gütertrennung kraft steuerrechtlicher Praxis.
Bei *konfessionell gemischten Ehen* werden die Anteile der Ehegatten ausgeschieden und nur diejenigen des katholischen Teiles besteuert (es bestehen nur katholische Kirchgemeinden mit Steuerhoheit, vgl. Ziffern II und III). Bei Gütergemeinschaft wird das Gesamtgut halbiert.

bb) *Minderjährige Kinder* und andere »Angehörige in analogem Verhältnis zur Familie« sind nicht selbständige Steuersubjekte, sondern für ihre Steuerobjekte sind die Eltern direkt steuerpflichtig (VV Art. 7 und 24. Die in VV Art. 7/2 enthaltene Beschränkung auf Vermögen, das in Nutznießung der Eltern ist, wird praktisch nicht angewendet).
Bei *konfessionell gemischten Familien* werden die Anteile nicht katholischer minderjähriger Kinder oder Angehöriger ausgeschieden und nicht besteuert.

b) *Nutznießer*
sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG Art. 3/4, VV Art. 6), und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*
»Stirbt der Steuerpflichtige während der Steuerperiode, so schulden seine Erben die nicht bezahlte Steuer unter solidarischer Haftbarkeit bis zum Betrage der jeweiligen Erbquote.« — »Vor der Verteilung der Erbschaft ist eine Steuererklärung abzugeben und der schuldige Steuerbetrag zu entrichten oder sicherzustellen« (VV Art. 4). Es tritt somit Steuersukzession ein bis zum Ende der laufenden Steuerperiode. Bis dahin ist für die Kirchensteuerpflicht die Konfession des Erblassers maßgebend. Später können andersgläubige Erben die Ausscheidung ihrer Anteile verlangen (vgl. unten Ziff. VI/3).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht obligatorisch nur für die Erbengemeinschaften (vgl. oben Ziffer V/3 c). Dagegen bestimmt StG Art. 13/1 in bezug auf die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, daß »in der Regel« die Teilhaber als natürliche Personen besteuert werden. Nur in den Fällen, wo die Anteile der einzelnen Teilhaber am Gesamtsteuerwert nicht ersichtlich sind, »kann« die Steuerbehörde die Gesamtheit als solche besteuern (vgl. auch VV Art. 13/2).
2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit*
für die Erbengemeinschaften befindet sich primär am letzten Wohnsitz des Erblassers. Im übrigen gelten dieselben Zugehörigkeitsmerkmale wie bei den natürlichen Personen.
Wenn die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften als Einheit besteuert werden (vgl. oben Ziffer 1), besteht die Zugehörigkeit primär am Sitze der Gesellschaft.
3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber*
wird nur bei der Erbengemeinschaft berücksichtigt, indem von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an die andersgläubigen Erben die Ausscheidung ihres Anteiles verlangen können (bis dahin Steuersukzession, vgl. oben Ziffer V/3 c).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht praktisch mangels einer ausdrücklichen Befreiung.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*
Wie natürliche Personen, jedoch gilt statt »Wohnsitz« gemäß StG Art. 4 der statutarische Sitz, oder wenn die Statuten darüber nichts enthalten, der Ort der Rechnungsführung (VV Art. 3) als primäres Zugehörigkeitsmerkmal.
3. *Eine Verteilung der Steuererträgnisse*
unter Kirchgemeinden verschiedener Konfession ist im Kanton Appenzell I.-Rh. nicht vorgesehen, da nur römisch-katholische Kirchgemeinden die Steuerhoheit besitzen (vgl. oben Ziffer III). Juristische Personen mit *konfessionellem Zweck* sind grundsätzlich steuerfrei, sofern über die Verwendung des Vermögensertrages und des sonstigen Erwerbs zu Kultuszwecken öffentlich Rechnung abgelegt wird (StG Art. 5 und 12).

17. ST. GALLEN.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 16. Nov. 1890 (cit. KV).
2. Gesetz betr. die direkten Staatssteuern vom 28. Dez. 1903, 8. Jan. 1917, 1. Sept. 1918, 17. Dez. 1928, 14. März 1939, 1. Jan. 1940 (cit. StG).
3. Gesetz betr. das Steuerwesen der Gemeinden vom 27. Jan. 1859 (cit. GStG).
4. Vollziehungsverordnung zu den Gesetzen betr. die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 15. Okt. 1923, 13. Jan. 1933 und 6. Jan. 1937 (cit. VV).

II. Kirchenorganisation.

Der katholische und der evangelische Konfessionsteil sind als *Landeskirchen* mit öffentlichrechtlicher Persönlichkeit anerkannt (KV Art. 23. Vgl. ferner Lampert, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. I, S. 119 und Bd. II, S. 44).

Festsetzung und Organisation der *Kirchgemeinden* sind nach Gemeindegesetz Art. 144 Sache der betr. Konfessionsteile und ihrer Oberbehörden, jedoch mit Genehmigungsvorbehalt durch den Großen Rat. Neben den gestützt darauf geschaffenen römisch-katholischen und evangelischen Kirchgemeinden wurde auf bundesgerichtliches Urteil hin auch die christkatholische Kirchgemeinde als öffentlichrechtliche Korporation anerkannt (vgl. Gesetzessammlung Bd. 8, Nr. 4).

III. Steuerhoheit.

Kraft ihrer Autonomie gemäß KV Art. 24 haben sowohl die römisch-katholische als die evangelische *Landeskirche* eine Zentralsteuer eingeführt. Aus der Genehmigung der daherigen Beschlüsse folgt die Steuerhoheit der Landeskirchen als solcher (vgl. Organisation des katholischen Konfessionsteils vom 3. Okt. 1939, genehmigt durch den Gr. Rat am 11. Nov. 1940, Art. 27 und Grundgesetz der evangelischen Kirche des Kantons St. Gallen vom 9. Jan. 1922, genehmigt vom Großen Rat am 19. Mai 1922). Diese Zentralsteuern werden von den Kirchgemeinden zusammen mit deren eigenen Kirchensteuern bezogen. Trotz technischer Einheit handelt es sich jedoch nur um ein Inkasso auf Rechnung der Landeskirche, also um eine direkte Besteuerung der einzelnen Konfessionsangehörigen. Bezüglich der Steuerpflicht gilt genau dasselbe wie für die von den Kirchgemeinden erhobenen Steuern. Es erübrigt sich daher, die Zentralsteuer gesondert zu behandeln. Sie bewirkt praktisch eine Erhöhung des Steueransatzes der Kirchgemeinden.

Die Steuerhoheit der »Kirchgenossenschaften«, d. h. der *Kirchgemeinden* folgt aus dem GStG Art. 1. Sie kommt auch der christkatholischen Kirchgemeinde zu.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben als Kirchensteuern Vermögens-, Einkommen- und Haushaltungssteuern auf Grund des Staatssteuerregisters. Steuerpflichtig sind natürliche Personen, von den Personengesamtheiten die Erbengemeinschaften und bei Vorhandensein gewisser Voraussetzungen (vgl. Ziffer VI) die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, sowie die juristischen Personen ohne Erwerbszweck.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit (*inner*kantonal ausschließliches Merkmal zur Begründung einer Kirchensteuerpflicht).

1. Wohnsitz (nach ZGB) VV Art. 1 und 66—68.
2. Aufenthalt, sofern den Mittelpunkt der Lebensführung bildend (nach Praxis, gestützt auf den Wohnsitz, jedoch ohne die Absicht dauernden Verbleibens vorauszusetzen). Interkantonal nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit (nur für *Außerkantonale*, d. h. für Personen, die persönlich einem andern Kanton zugehörig sind).

1. Grundeigentum (VV Art. 66. Die Abweichungen in Absatz 2, lit. a und b gelten nur für die politischen und die Schulgemeinden).
2. Geschäftssitz (VV Art. 2).
3. In der Kirchgemeinde verwaltetes Vermögen von im Ausland wohnenden Personen (VV Art. 3).
4. Erwerbstätigkeit nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis.

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß KV Art. 22 (allgemeine Garantie der Glaubens- und Gewissensfreiheit), GStG Art. 17 und VV Art. 64.
Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem alle Einwohner der ihrer Konfession und ihrem Domizil entsprechenden Kirchgemeinden und Landeskirche angehören, sofern sie nicht ausdrücklich den Austritt oder die Nichtangehörigkeit erklären.
Die Ausscheidung nach Konfessionen geschieht in bezug auf die Kultussteuern auf Grund der persönlichen Angaben, die der Steuerpflichtige anläßlich der Selbsteinschätzung zu machen hat.
Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind einzureichen:

a) für den Austritt aus der evangelischen Kirche (resp. für die Nichtangehörigkeitserklärungen): beim Präsidenten der Kirchenvorsteherschaft, mit beglaubigter Unterschrift (vgl. evang. Kirchenordnung Art. 5).
b) Für den Austritt aus der römisch-katholischen und christkatholischen Kirche: schriftlich beim Kirchenverwaltungsrat (vgl. Entscheide des Reg.-Rates in »Verwaltungsrecht« Bd. I Nr. 254, II Nr. 767 und »Verwaltungspraxis« Bd. I Nr. 324).

Die Austrittserklärungen wirken in bezug auf die Kirchensteuerpflicht erst von dem auf den Austritt folgenden Jahr an (VV Art. 64/2).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

aa) *Ehegatten.*
Zusammenlebende Ehegatten werden unabhängig vom Güterstand oder von selbständiger Erwerbstätigkeit der

Ehefrau als Einheit besteuert. Die Ehefrau ist ebenfalls Steuersubjekt, wird jedoch durch den Ehemann substituiert (VV Art. 25/1 und 36/1).

bb) *Minderjährige Kinder.*

Sie sind grundsätzlich selbständig steuerpflichtig, werden jedoch durch den Vater substituiert für das in väterlicher Nutznießung stehende Vermögen und für den Erwerb bis zum 18. Altersjahr (VV Art. 25/2 und Art. 36/1). Dabei ist nicht notwendig, daß das Kind im Haushalt des Vaters lebt (VV Art. 36/1). Eine Witwe oder geschiedene Ehefrau hat ebenfalls das Vermögen des Kindes zu versteuern, jedoch nicht im Sinne einer Substitution, sondern einer bloßen Vertretung, sodaß das Kind direkt steuerpflichtig bleibt (VV Art. 25/3).

cc) *Andere Personengemeinschaften,*

die wirtschaftlich eine Einheit bilden, sollten gemäß VV Art. 25/4 und 36/4 ebenfalls als Einheit besteuert werden. Diese Vorschrift wird jedoch in der neuern Praxis nicht mehr angewandt (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 18. April 1941), sondern jeder Teilhaber einzeln besteuert.

Auf *konfessionell gemischte Familien* wird keine Rücksicht genommen. Trotzdem Ehefrau und minderjährige Kinder an sich Steuersubjekt bleiben (Steuersubstitution, nicht direkte Steuerpflicht des Familienvorstandes!) ist für die Kirchensteuerpflicht doch in der Praxis nur die Konfession des Ehemannes resp. Inhabers der elterlichen Gewalt maßgebend[1].

b) *Nutznießer*

sind für die Nutznießungsvermögen selbst steuerpflichtig (VV Art. 17/2) und zwar nach eigener Konfession (vgl. Verwaltungspraxis Bd. II Nr. 91).

---

[1] Die praktische Erwägung »Es gleicht sich gegenseitig aus« verhindert somit selbst dort eine Berücksichtigung der Konfession einzelner Familienglieder, wo diese nicht nur aus der besondern Natur der Kirchensteuer, sondern direkt aus dem allgemeinen Steuerrecht hervorgeht. Dieser gegenseitige Ausgleich mag, von den kirchlichen Verbänden aus gesehen, bestehen; für den einzelnen Steuerpflichtigen bietet er nur einen schwachen Trost. Wie Zürich wird auch St. Gallen um eine «verhältnismäßige« Besteuerung der konfessionell gemischten Familien nicht mehr herumkommen, angesichts der Praxis des Bundesgerichtes, wie sie im Entscheid in Bd. 65 I S. 230 neu zum Ausdruck kommt.

c) *Erben.*

Die Erben haften kraft einer ausdrücklich vorgesehenen Steuersukzession in VV Art. 60 sowohl für rückständige als für laufende Steuern des Erblassers ohne Rücksich auf die Perfektionierung. Die Steuerpflicht der Erbmasse besteht für die Einkommensteuer bis zum Wegfall des Einkommens, für die Vermögenssteuer bis zum Ablauf des Kalenderhalbjahres, in welchem die Erbteilung stattgefunden und die Steuerbehörde davon Mitteilung erhalten hat (VV Art. 60).

Eigentümlicherweise wird, wie bei der Besteuerung der konfessionell gemischten Familien (vgl. oben lit. a und Anmerkung 1) die Steuersubstitution, hier die Steuersukzession nicht konsequent durchgeführt, diesmal nun aber im Sinne einer vermehrten Rücksichtnahme auf die Konfession der einzelnen Teilhaber eines als Einheit besteuerten Ganzen: Die Konfession des Erblassers ist nur für die Steuern bis zu dessen Todestag maßgebend, nachher erfolgt anteilsmäßige Besteuerung der Erbmasse im Verhältnis der Konfessionsangehörigkeit der einzelnen Erben (vgl. Verwaltungspraxis Bd. II, Nr. 91).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht grundsätzlich nur für die Erbengemeinschaften. Die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden nur dann als Einheit besteuert, wenn die Anteile der einzelnen Gesellschafter überhaupt nicht ausgeschieden sind, oder für die Summe der Anteile außer Kanton wohnender Gesellschafter (VV Art. 44 und 45).

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie für natürliche Personen; an Stelle der persönlichen Zugehörigkeit tritt als primäres Zugehörigkeitsmerkmal bei den Erbengemeinschaften der letzte Wohnsitz des Erblassers, bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften der Gesellschaftssitz.

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber*

wird berücksichtigt. Für die Erbengemeinschaft vgl. oben Ziffer V/3 c. Für die als Einheit besteuerten Kollektiv- und Kommanditgesellschaften muß event. bei konfessioneller Verschiedenheit der

Gesellschafter die Ausscheidung ihrer Anteile vorgenommen werden (Praxis).

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Seuersubjektivität*

besteht nur für juristische Personen ohne Erwerbszweck (VV Art. 70). Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Erwerbsgenossenschaften sind somit überhaupt nicht kirchensteuerpflichtig (VV Art. 56, auf Grund von StG I. Nachtrag Art. 10).

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie für natürliche Personen (VV Art. 57); an Stelle der persönlichen Zugehörigkeit tritt als primäres Zugehörigkeismerkmal der Sitz der juristischen Person (Art. 46 VV wird auch für juristische Personen ohne Erwerbszweck analog angewandt).

3. *Beteiligung verschiedener Kirchgemeinden desselben Gebietes.*

Die juristischen Personen sind an alle bestehenden Kirchgemeinden steuerpflichtig im Verhältnis zur Zahl der Konfessionsangehörigen innerhalb des betreffenden Gebietes (VV Art. 70/2 mit analoger Anwendung auch für andere juristische Personen als Ortsgemeinden; Art. 70/4 kann nur zur Verteilung auf räumlich verschiedene Kirchgemeinden gelten).

Juristische Personen mit *konfessionellem Zweck* sind nur derjenigen Kirchgemeinde gegenüber steuerpflichtig, die der betreffenden Konfession entspricht (VV Art. 70/4).

4. *Beteiligung verschiedener räumlich getrennter Kirchgemeinden derselben Konfession.*

Die Verteilung der Steuererträgnisse von juristischen Personen, die infolge ihrer steuerrechtlichen Zugehörigkeit mehreren räumlich getrennten Kirchgemeinden gegenüber steuerpflichtig sind, erfolgt im Verhältnis der Einwohnerzahl jeder Gemeinde (VV Art. 70/4, für Ortsgemeinden vgl. VV Art. 70/2 und 70/3).

18. GRAUBÜNDEN.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 2. Okt. 1892 (cit. KV).
2. Steuerreglemente der Kirchgemeinden.

II. Kirchenorganisation.

Die evangelisch-reformierte und die römisch-katholische Religionsgenossenschaft sind als *Landeskirchen* mit öffentlichrechtlicher Persönlichkeit anerkannt (KV Art. 11).

Die Anerkennung der *Kirchgemeinden* als selbständige, von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen folgt aus KV Art. 11/4 und 11/5, wonach die »Religionsgenossenschaften« ihre innern Verhältnisse selbständig ordnen und ihr Vermögen selbständig verwalten und den »Kirchgemeinden« das Recht zustehe, ihre Geistlichen zu wählen und zu entlassen.

III. Steuerhoheit.

Die *Landeskirchen* als solche besitzen keine Steuerhoheit. Der evangelische Volksteil besitzt zwar eine »evangelische Kirchenkasse« mit einer sogenannten »Kirchensteuer«; darunter wird jedoch keine eigentliche Steuer im juristischen Sinne verstanden, sondern eine Beitragsleistung der einzelnen Kirchgemeinden: Nach § 4 des Gesetzes über Gründung und Unterhaltung einer kantonalen evangelischen Kirchenkasse vom 1. Juni 1913 »bezahlt jede Kirchgemeinde an diese Kasse 10 (jetzt 40) Rappen auf den Kopf der evangelischen Bevölkerung«. Es bleibt den Kirchgemeinden überlassen, aus welchen Mitteln sie diesen Beitrag aufbringen wollen (vgl. S. 36 f.).

Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß KV Art. 11 in Verbindung mit Art. 40, ferner folgt diese aus der tatsächlichen, vom Kleinen Rat in seiner Rekurspraxis geschützten Erhebung.

In der Ausgestaltung des Steuerwesens sind die Gemeinden weitgehend autonom. KV Art. 40 bestimmt lediglich, daß die Erhebung von Gemeindesteuern subsidiär »nach billigen und gerechten Grundsätzen« zulässig sei. Für den ganzen Kanton gültige Normen bestehen sonst keine. Das Kirchensteuerrecht muß für jede Kirchgemeinde an Hand der Gemeindesteuerreglemente und der Praxis festgestellt werden. Immerhin hat der Kleine Rat als Rekursinstanz für Kirchensteuerstreitigkeiten, gestützt auf KV Art. 40, eine Reihe von Grundsätzen aufgestellt, die heute allgemeine Geltung besitzen. Die Ent-

scheide zeichnen sich sogar dadurch aus, daß sie — im Gegensatz zum geschriebenen Recht der meisten andern Kantone — dem Wesen der Kirchensteuer besonders gerecht werden. Dies zeigt sich vor allem darin, daß die Steuersubjektivität strikte auf natürliche Personen, die natürlich Konfessionsangehörige sein müssen, beschränkt ist, und daß ferner als steuerrechtliche Zugehörigkeit — sogar für Grundstücke! — ausschließlich nur die persönliche Zugehörigkeit anerkannt wird.

Obwohl wir grundsätzlich auf die Gemeindesteuerreglemente der einzelnen Kirchgemeinden verweisen müssen, werden wir doch das für die andern Kantone benutzte Schema auch für die Darstellung des Kirchensteuerrechtes im Kanton Graubünden anwenden, soweit dieses durch die Rekurspraxis des Kleinen Rates festgelegt ist.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden können, soweit die übrigen Einnahmen zur Deckung der finanziellen Bedürfnisse nicht ausreichen, Kirchensteuern »nach billigen und gerechten Grundsätzen« erheben (KV Art. 40).

Steuerarten: Die Personal- oder Haushaltungssteuer soll bei den Kirchensteuern im Vordergrunde stehen (vgl. Entscheid Nr. 1419 vom 27. Febr. 1902). Sie darf als einzige Steuer erhoben werden, namentlich in kleinen Verhältnissen, wo die Vermögens- und Erwerbsverhältnisse fast aller Familien gleich sind (vgl. Entscheid Nr. 1428 vom 1. Dez. 1908). Neben Personal- oder Haushaltungssteuern dürfen auch Vermögens- und Erwerbssteuern erhoben werden, ohne die billigen und gerechten Grundsätze zu verletzen (vgl. Entscheid Nr. 1419 vom 27. Febr. 1903). Umgekehrt ist die Erhebung nur einer Vermögenssteuer nicht zulässig; neben ihr muß eine Personal- oder Haushaltungssteuer bezogen werden (Entscheid Nr. 1421 vom 23. Mai 1911).

Steuerpflicht: Nur natürliche Personen können kirchensteuerpflichtig sein, da nur sie Mitglieder von Kirchgemeinden sein können (vgl. Entscheid Nr. 284 vom 3. Dez. 1897). Dafür dürfen die Anteile der natürlichen Personen an Gesellschaften zur Besteuerung herangezogen werden (Entscheid Nr. 1435 vom 12. Dez. 1911).

Maßgebendes Steuergesetz und Steuerregister: Die Kirchgemeinden sind befugt, die staatlichen oder kommunalen Steuergesetze und Steuerregister auch für die Kirchensteuern als maßgebend zu erklären. Die Bedeutung in bezug auf die Kirchensteuerpflicht liegt jedoch trotzdem nur darin, daß, wenn eine Person als solche pflich-

tig ist, Kirchensteuern zu bezahlen, sie dies nach den Grundsätzen des Staats- oder Gemeindesteuergesetzes sei; »niemals aber darf daraus der Schluß gezogen werden, daß eine Person, weil sie die Gemeindesteuer bezahle, nun auch die Kirchensteuer bezahlen müsse« (Entscheid Nr. 3465 vom 4. Aug. 1925).

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Für die Kirchensteuer wird nur die persönliche Zugehörigkeit anerkannt zur Begründung einer Steuerpflicht. »Die Kirchgemeinden sind gemäß Art. 11 KV berechtigt, von ihren Mitgliedern Steuern zu erheben zur Bestreitung ihrer Bedürfnisse. Ein weitergehendes Besteuerungsrecht aber besitzen sie nicht, indem die Art. 38 und 40 KV deutlich sagen, wem ein solches zukomme, dabei aber die Kirchgemeinden nicht namhaft machen. Dieses erweiterte Besteuerungsrecht muß mithin als ein Ausfluß der territorialen Hoheit angesehen werden, welche jedoch die Kirchgemeinden nicht besitzen« (Entscheid Nr. 284 vom 3. Dez. 1897. Im gleichen Sinne Entscheide Nr. 278 vom 4. Mai 1894, Nr. 3457 vom 31. März 1916, Nr. 3460 vom 16. Juli 1918, Nr. 4497 vom 8. März 1930 und Nr. 4502 vom 8. Dez. 1930).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionangehörigkeit wird vom Kleinen Rat als selbstverständliche Voraussetzung einer Kirchensteuerpflicht betrachtet, indem er in seinen Rekursentscheiden immer wieder darauf hinweist, daß nur »Kirchgenossen« oder »Mitglieder der Kirchgemeinden« zu Kirchensteuern herangezogen werden dürfen (Entscheide Nr. 278 vom 4. Mai 1894, Nr. 284 vom 3. Dez. 1897, Nr. 3458 vom 14. Juli 1916 etc.).

Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem »als Kirchgenossen einer Kirchgemeinde sämtliche Einwohner einer Kirchhöre« betrachtet werden, sofern sie als solche der betreffenden Konfession angehören und nicht ausdrücklich ihren Austritt oder ihre Nichtangehörigkeit erklären (vgl. Entscheid Nr. 278 vom 4. Mai 1894 u. a.). Die Ausscheidung nach Konfessionen geschieht auf Grund persönlicher Kenntnis der Verhältnisse durch die Behörden. Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* können von den Kirchgemeinden an eine bestimmte Form gebunden werden, um für die Kirchensteuerpflicht Wirkung zu haben (Entscheid Nr. 281 vom 21. Aug. 1896; darin wird auf § 5 der evangelischen Kirchenverfassung für den Kanton Graubünden hingewie-

sen, der allgemein für die evangelischen Kirchgemeinden bestimmt, daß Austritts- oder Nichtangehörigkeitserklärungen schriftlich dem Kirchenvorstand eingereicht werden müßten). Ueber die zeitliche Wirkung liegt kein Entscheid vor.

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen: Die Art der Besteuerung ist Sache der Kirchgemeinden. Diese lehnen sich vielfach an die staatliche Steuergesetzgebung an, wonach die im gemeinschaftlichen Haushalt lebenden Ehegatten einheitlich besteuert werden. Der Kleine Rat hat dies im Entscheid Nr. 289 vom 14. Nov. 1902 auch für die Kirchensteuern als zulässig erklärt (vgl. auch Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 10. Sept. 1933, Art. 50).

Bei *konfessionell gemischten Familien* erfolgt in den Kirchgemeinden meist eine teilweise Besteuerung, sei es durch Ausscheidung der Anteile einzelner Familienangehöriger an Vermögen und Erwerb, sei es durch Quoten- oder Kopfteilung. Ein Entscheid des Kleinen Rates über diese Frage liegt nicht vor. Vgl. die Ausführungen von *Vasella*, »Die Rechtsverhältnisse des katholischen Kirchenvermögens im Kt. Graubünden«, S. 183 ff. Die evangelische Kirchgemeinde Chur berechnet bei gemischten Ehen die Kirchensteuer im Verhältnis der evangelischen zur Zahl der sämtlichen Familienglieder (Kopfteilung; vgl. Steuerregulativ vom 25. Mai 1924, Art. 5).

b) *Nutznießer.*

Je nach Gemeindesteuerreglement. Ein Entscheid des Kleinen Rates liegt noch nicht vor. Meistens ist der Nutznießer für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (vgl. auch Steuergesetz für den Kanton Graubünden, Art. 51, wonach Eltern das Kindesvermögen selbst zu versteuern haben, sofern sie die Nutznießung daran besitzen).

c) *Erben.*

Die Behandlung der Erbfolge im Kirchensteuerrecht ist Sache der einzelnen Kirchgemeinden (vgl. unten Ziffer VI/1).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

Die *Steuersubjektiviät* wird vom Kleinen Rat für die Kirchensteuern abgelehnt. Für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

vgl. Entscheid Nr. 1435 vom 12. Dez. 1911, für die Erbengemeinschaften Nr. 3458 vom 14. Juli 1916. Der letztgenannte Entscheid bezieht sich zwar nur auf spezielle Erbschaftssteuern, doch kann er u. E. auch auf andere Steuerarten angewandt werden. Der Kleine Rat verlangt eindeutig, daß nur diejenigen Teile einer Hinterlassenschaft besteuert werden, »die als Erbtreffnis einem Kirchgenossen zufallen«.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Juristische Personen können im Kanton Graubünden überhaupt nicht Kirchensteuersubjekt sein. Der Kleine Rat führt den Grundsatz, daß nur Kirchengenossen kirchensteuerpflichtig seien, konsequent durch. Vgl. oben Ziffer IV.

19. AARGAU.

I. Rechtsquellen.

1. Staatsverfassung vom 23. April 1885 und 4. April 1927 (cit. KV).
2. Gesetz über die Verwendung der Gemeindegüter und Gemeindesteuern vom 30. Nov. 1866 (cit. GStG).
3. Vollziehungsverordnung zu den allgemeinen Steuergesetzen vom 13. August 1926 und 2. Nov. 1934 (cit. VV).
4. Gesetz betr. Abänderung und Ergänzung der allgemeinen Steuergesetzgebung vom 11. Juli 1934 (cit. AG).
5. Organisationsstatute der evangelisch-reformierten Landeskirche vom 20. Jan. 1930 (cit. ev.OSt.), der römisch-katholischen Landeskirche vom 27. Mai 1929 (cit. röm.-kath.OSt) und der christkatholischen Landeskirche vom 29. August 1928 (cit. christkath.OSt).

II. Kirchenorganisation.

Nach KV Art. 67 sind als *Landeskirchen* öffentlichrechtlich anerkannt die evangelisch-reformierte, die römisch-katholische und die christkatholische Kirche. Jede besitzt ein besonderes Statut, das vom Großen Rat genehmigt wurde. Nach KV Art. 68 setzen sich die Landeskirchen aus *Kirchgemeinden* zusammen, die ebenfalls öffentlichrechtliche Korporationen sind. Betr. die jüdischen Korporationen Oberendingen und Lengnau vgl. Anhang S. 206.

III. Steuerhoheit.

Nach KV Art. 70/2 können die Synoden der drei *Landeskirchen* von den Kirchgemeinden »gleichmäßige Beiträge beziehen, die den Betrag von 1/20 einer ganz einfachen Kirchgemeindesteuer im Jahr nicht übersteigen«. Es handelt sich dabei nicht um eine eigentliche Steuer im juristischen Sinn, sondern um eine Art Finanzausgleich zwischen unterem und oberem Verband (vgl. S. 36 f).

Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß KV Art. 70.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben nach Maßgabe der staatlichen Steuergesetzgebung Vermögens- und Erwerbssteuern. Steuerpflichtig sind nur natürliche Personen, die Konfessionsangehörige sind oder den Dienst der Kirche für sich selbst oder für ihre Familienangehörigen dauernd in Anspruch nehmen.

V Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

I n n e r kantonal begründet nur der Wohnsitz ein Steuerdomizil (AG § 1/1, GStG § 26, VV § 4). Dies gilt bis dahin auch für die Grundsteuern gemäß dem Urteil des Aargauischen Obergerichtes vom 29. Okt. 1927, publiziert im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Jahrgang 1939, S. 149. Bestrebungen zur Aenderung dieser Praxis sind im Gange.

I n t e r kantonal sind neben dem Wohnsitz als Zugehörigkeitsmerkmale anerkannt, selbstverständlich im Rahmen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis:

1. Aufenthalt, gestützt auf den steuerrechtlichen Wohnsitzbegriff.
2. Grundbesitz (AG § 2) und Erwerb daraus (VV § 11).
3. Mobiliar in Geschäftsbetrieb (AG § 3).
4. Geschäftssitz (VV §§ 12 und 13).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß KV Art. 70. Die Bestimmung, daß auch diejenigen Personen steuerpflichtig sind, die die Dienste der Kirche sonst dauernd in Anspruch nehmen, wurde bis dahin praktisch nicht angewendet.

Die Konfessionsangehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem alle Kantonseinwohner der ihrer Konfession und ihrem Do-

mizil entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht ausdrücklich den Austritt aus der Landeskirche erklären (VV § 4, analog in evang.OSt Art. 4, röm.-kath.OSt. Art 4 und christkath. OSt. Art. 3).

Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich der Kirchenpflege des Wohnortes einzureichen (VV § 4, evang.OSt Art. 4/1, röm.-kath.OSt Art. 4/2, christkath.OSt Art. 3). Sie wirken erst vom Beginn des der Einreichung folgenden Jahres an von der Kirchensteuerpflicht befreiend (VV § 4/3).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Ehemann resp. Inhaber der elterlichen Gewalt für Vermögen und Erwerb der in ungetrenntem Haushalt lebenden Ehefrau und minderjährigen Kinder direkt steuerpflichtig (VV § 5 und § 49, für Vermögen der minderjährigen Kinder nach der Praxis). Nur bei gesetzlicher oder gerichtlicher Gütertrennung ist die Ehefrau selbständig Steuersubjekt und wird getrennt besteuert (VV § 5/3). Von der gemeinschaftlichen Besteuerung für den Erwerb werden neben der Ehefrau und den minderjährigen Kindern ebenfalls erfaßt:

1. die Personen, die in gemeinsamem Haushalt leben und in einem oder mehreren Betrieben gemeinsam tätig sind, ohne daß ihr Arbeitsertrag ausgeschieden ist (VV § 49, lit. b) und
2. die Personen, die in gemeinsamem Haushalt leben und zwar nicht gemeinsam tätig sind, aber ihren Erwerb in eine gemeinsame Kasse abliefern (VV § 49, lit. c).

Bei *konfessionell gemischten Familien* ist die Steuer nach KV Art. 70 »verhältnismäßig« zu teilen. VV § 4/2 sieht zu diesem Zwecke die Teilung nach Köpfen vor, fügt jedoch in einer Anmerkung bei, daß die Vorschrift nur Anwendung finde, wenn sich nicht die Landeskirchen auf eine andere Teilung einigen. Deshalb gilt gegenwärtig bei kinderlosen Ehen die Hälftenteilung, bei Ehen mit Kindern die Teilung nach Dritteln, wobei die Kinder zusammen für ⅓ entsprechend ihrer Konfession maßgebend sind (evang.OSt Art. 34/3 und 4, röm-kath. OSt Art. 17/3, christkath.OSt. Art. 6/3).

b) *Nutznießer*

sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (VV § 37) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*
Die Erben haften für die Steuern des Erblassers nur pro rata temporis bis zum Todestag, wobei auf die Perfektionierung der Steuerforderung keine Rücksicht genommen wird.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht nur für die Erbengemeinschaften und auch für diese bloß in den Fällen, wo die Anteilsberechtigung der einzelnen Erben nicht bekannt ist (VV § 8). An Stelle der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter besteuert.
2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit*
der als Einheit gemäß Ziffer 1 besteuerten Erbengemeinschaften besteht am letzten Wohnsitz des Erblassers.
3. *Die Konfession der einzelnen Erben.*
Ueber die Frage, ob die Konfession der einzelnen Erben bei einheitlich besteuerten Erbengemeinschaften berücksichtigt werde, liegt weder eine gesetzliche Bestimmung noch ein Gerichtsentscheid vor.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

Juristische Personen sind im Kanton Aargau überhaupt nicht steuerpflichtig gegenüber den Kirchgemeinden (KV Art. 70, VV § 4/1).

Anhang.

Die Stellung der jüdischen Kultusgemeinden Oberendingen und Lengnau entspricht derjenigen der Kirchgemeinden nach dem alten Kirchgemeindegesetz von 1868. Trotzdem die Bezeichnung »Kirchgemeinde« für die jüdischen Kultusgenossenschaften schlecht paßt, wurde dieses Gesetz in der Praxis seit seinem Erlaß auch auf sie angewandt (vgl. *Haller*, Die rechtliche Stellung der Juden im Kanton Aargau, S. 174 f.). Ein Großratsbeschluß vom 20. Febr. 1930 (Gesetzessammlung N.F., Bd. 13, S. 173 f.) betreffend Aufhebung staatlicher Erlasse auf dem Gebiete des Kirchenwesens entkräftet zwar dieses Gesetz, jedoch nicht unmittelbar als Folge der 1927 neu in die Kantonsverfassung aufgenommenen Kirchenartikel, sondern »mit dem Erlaß entsprechender Bestimmungen durch die zuständigen Organe der drei Landeskirchen«. Da die jüdischen Ge-

meinden von diesen Bestimmungen der Landeskirchen natürlich nicht betroffen werden, gilt vorläufig das Kirchgemeindegesetz von 1868 für sie weiter (vgl. dazu den Regierungsratsbeschluß vom 12. Juli 1939, der grundsätzlich auf dieser Auffassung beruht).

Dieser Gleichstellung mit den christlichen Kirchgemeinden entspricht auch die Anwendung des Gemeindesteuergesetzes von 1866 auf die jüdischen Kultusgemeinden, besonders der Art. 15 und 26 lit. c (vgl. *Haller*, a. a. O., S. 194 f.). Das Besteuerungsrecht wird unbeanstandet ausgeübt. Von großer Bedeutung ist es allerdings nicht, da einerseits die Gemeinden sehr klein sind und andererseits die Kultusausgaben zu einem großen Teil aus den bestehenden Fonds und aus freiwilligen Beiträgen bestritten werden (vgl. den Bericht der Justizdirektion an den Regierungsrat vom 12. Dez. 1938).

In bezug auf die *Kultussteuerpflicht* ist grundlegend Art. 26 lit. c des GStG, wonach »für die kirchlichen Bedürfnisse einer Kirchgemeinde (Kirchgenossenschaft) die Einwohner des betreffenden Glaubensbekenntnisses« steuerpflichtig sind. Im übrigen sind die Steuerregister der politischen Gemeinden maßgebend. Streitigkeiten sind selten und werden meist gütlich erledigt; gerichtliche Entscheide liegen seit Jahren keine vor.

Bestrebungen, die rechtlichen Verhältnisse der jüdischen Gemeinden neu zu ordnen, wurden bis dahin nicht zum Abschluß gebracht.

20. THURGAU.

I. Rechtsquellen.

1. Kantonsverfassung vom 27. Januar 1869 (cit. KV).
2. Gesetz über das Steuerwesen vom 23. Mai 1933 (cit. StG).
3. Vollziehungsverordnung zum StG vom 23. Okt. 1935 (cit. VV).

II. Kirchenorganisation.

Die evangelische und die römisch-katholische Kirche sind als *Landeskirchen* mit öffentlichrechtlicher Persönlichkeit anerkannt (KV § 56).

Die *Kirchgemeinden* sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen (KV § 58).

III. Steuerhoheit.

Die *Landeskirchen* erheben als »Zentralsteuer« von den Kirchgemeinden Beiträge, um damit eine »Zentralkasse« zu speisen. Die Art der Aufbringung der Mittel für diese Beiträge kann durch die Kirchgemeinden selbständig festgelegt werden. Es handelt sich daher mehr um einen Finanzausgleich zwischen unterem und oberem Verband, nicht um eine eigentliche Steuer im juristischen Sinn (vgl. S. 43 f.). Praktisch kalkulieren die Kirchgemeinden die an die Zentralkassen zu leistenden Beiträge in ihre eigene Kirchensteuer ein. Auf die Steuerpflicht als solche hat die »Zentralsteuer« jedenfalls keinen Einfluß.

Die *Kirchgemeinden* besitzen die Steuerhoheit gemäß StG § 96.

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben, soweit die Erträgnisse der Gemeindegüter und der übrigen gesetzlichen Einnahmen nicht ausreichen, Kirchensteuern auf Grundlage der Bestimmungen über die Staatssteuern und des Staatssteuerregisters unter Vorbehalt ausdrücklich festgelegter Abweichungen (StG § 100). Steuerpflichtig sind natürliche und juristische Personen, von den Personengesamtheiten die Erbengemeinschaften. Steuerarten: Einkommen, ergänzende Vermögens- und Personalsteuer.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit.

1. Wohnsitz (nach ZGB, StG § 2/1 a und 3/1).
2. Aufenthalt in eigenem Hause oder in gemieteter Wohnung während längerer Zeit (nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis, die auch innerkantonal angewandt wird. StG § 2/1 b).

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit.

1. Grundeigentum oder -Nutznießung (StG § 2/3 a, vgl. einen diesbezüglichen Entscheid des Bundesgerichtes im Zentralblatt für Gemeindeverwaltung Bd. 1939, S. 593).
2. Im Kanton resp. in der Kirchgemeinde amtlich verwaltetes Vermögen (StG § 2/3 a).
3. Geschäftsunternehmung (für Inhaber und Teilhaber, StG § 2/3 b).

4. Erwerbstätigkeit, sofern sich der Wohnsitz außerhalb der Schweiz befindet (von der Praxis auch sonst anerkannt im Rahmen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis. StG § 2/1 c).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht gemäß StG § 102. Konfessionslose haben jedoch »an die Armenauslagen und die Kosten von Friedhof, Turm, Uhr und Geläute jeder Kirchgemeinde, in welcher sie Wohnsitz (d. h. praktisch irgend ein Steuerdomizil) haben«, die Hälfte der Kirchensteuer zu bezahlen (StG § 102/4). Die Angehörigkeit besteht kraft einer Präsumption, indem alle Einwohner der ihrer Konfession und ihrem Domizil entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht ausdrücklich den Austritt oder die Nichtangehörigkeit erklären. Die Ausscheidung nach evangelischer oder katholischer Konfession geschieht auf Grund der Angaben, die der Steuerpflichtige auf der Steuererklärung macht. Streitige Fälle werden durch die Kirchenpfleger der beteiligten Kirchgemeinden abgeklärt (Praxis).

Die *Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen* sind schriftlich dem Kirchenpfleger einzureichen. Sie wirken in bezug auf die Kirchensteuern für das ganze laufende Jahr, sofern sie vor Versendung der Steuerrechnungen, dagegen erst für das folgende Jahr, wenn sie nachher abgegeben werden (Praxis).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* ist der Haushaltungsvorstand für die als Einheit aufgefaßten Steuerobjekte sämtlicher Familienangehöriger direkt steuerpflichtig (StG § 18 und 25/4). Die einheitliche Besteuerung umfaßt auch den Erwerb mündiger Kinder, sofern er vom Familienvorstand abhängig ist. Bei Gütertrennung bleibt die Ehefrau als solche Steuersubjekt, wird jedoch durch den Ehemann substituiert.

Bei *konfessionell gemischten Familien* richtet sich die Kirchensteuerpflicht nach 40jähriger Praxis allein nach der Konfession des Ehemannes resp. Inhabers der elterlichen Gewalt, selbst bei Gütertrennung. Ein bundesgerichtlicher Entscheid wurde bis dahin noch nicht provoziert.

b) *Nutznießer*
sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (StG § 25/3) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*
Die Erben haften sowohl für rückständige als für laufende Steuern des Erblassers ohne Rücksicht auf die Perfektionierung (Steuersukzession, ohne ausdrückliche Gesetzesbestimmung). Die Kirchensteuerpflicht richtet sich nach der Konfession des Erblassers für die bis zum Todestag entstandenen Steuern, nachher wird bei verschiedener Konfession der Erben die einheitliche Besteuerung der Erbengemeinschaft aufgehoben und die einzelnen Erben für ihre Anteile nach eigener Konfessionsangehörigkeit besteuert. Die Steuersukzession wirkt somit nur für die Steuern bis zum Todestag.

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht nur für Erbengemeinschaften (StG § 2/2), indem die sonst anerkannte Steuersubjektivität der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften für die Kirchensteuern ausdrücklich aufgehoben ist gemäß StG § 102/3: die Gesellschafter sind für ihre Anteile und Bezüge einzeln und nach eigener Konfessionsangehörigkeit steuerpflichtig.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit*
besteht für die Erbengemeinschaften primär am letzten Wohnsitz des Erblassers, für die Gesellschafter von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften trotz persönlicher Besteuerung am Steuerdomizil der Gesellschaft als solcher (StG § 102/3).

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber*
wird in der Weise berücksichtigt, daß auch die Erbengemeinschaft nicht mehr als Einheit besteuert wird, sofern die einzelnen Erben nicht gleicher Konfession sind (Praxis). Die einheitliche Besteuerung hat mehr technischen Charakter und soll daher die Steuerpflicht nicht beeinflussen.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität*
besteht gemäß StG § 102/1.

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie für natürliche Personen; statt persönlicher Zugehörigkeit ist der Sitz der juristischen Person primäres Zugehörigkeitsmerkmal.

3. *Beteiligung mehrer Kirchgemeinden desselben Gebietes.*

Juristische Personen sind an alle an ihrem Steuerdomizil bestehenden Kirchgemeinden steuerpflichtig und zwar an jede im Verhältnis der konfessionsangehörigen Einwohner (StG § 102, für Bürgergemeinden im Verhältnis der konfessionsangehörigen, ortsansässigen Bürgerschaft gemäß StG § 102/2).
Ein *konfessioneller Zweck* wird nicht berücksichtigt.

21. TESSIN.

I. Rechtsquellen.

1. Costituzione del Cantone Ticino vom 23. Juni 1830 (cit. KV).
2. Legge sulla libertà della Chiesa cattolica e sull'amministrazione dei beni ecclesiastici vom 28. Jan. 1886 (cit. LCE).
3. Regolamento esecutivo della legge sulla libertà della Chiesa cattolica e sull'amministrazione dei beni ecclesiastici vom 18. Juni 1886 (cit. RLCE).
4. Legge tributaria dell' 11 dicembre 1907 colle modificazioni introdotte dai decreti legislativi del 1909, 1911, 1912, 1919, 1922, 1926, 1927, 1928, 1934 e 1937 (cit. LT).
5. Legge di procedura tributaria del 5 ottobre 1920 colle modificazioni apportate dai decreti legislativi del 1922, 1928 e 1934 (cit. LPT).

Literatur: *Maspoli*, Il diritto Ecclesiastico dello Stato del Canton Ticino, 2da Edizione, Lugano 1924 (cit. Maspoli).

II. Kirchenorganisation.

Eine landeskirchliche Organisation besteht nicht.

Die römisch-katholischen *Kirchgemeinden* sind von den politischen Gemeinden getrennte öffentlichrechtliche Korporationen (vgl. LCE Art. 5, Maspoli S. 61).

Die evangelischen Kirchengenossenschaften sind nur privatrechtlich organisiert.

III. Steuerhoheit.

Die Steuerhoheit der Kirchgemeinden ist nirgends ausdrücklich anerkannt durch eine gesetzliche Bestimmung. Der geschichtlichen Entwicklung entsprechend hat jedoch der Consiglio di Stato durch einen grundsätzlichen Beschluß vom 29. März 1888 (Nr. 859) festgestellt, daß die Pfarreien eine »taglia parrocciale« erheben können (vgl. Maspoli S. 149, sowie das Urteil vom 24. Okt. 1917 im Repertorio di Giudisprudenza Patria, Bellinzona, 1918, pag. 172).

IV. Allgemeiner Grundsatz.

Die Kirchgemeinden erheben, soweit ihre übrigen Einkünfte nicht ausreichen, eine Kirchensteuer (imposta di culto) auf Grund des Gemeindesteuerregisters der politischen Gemeinde, welches sich seinerseits auf das vorjährige Staatssteuerregister stützt. Die Bestimmungen über die Staatssteuern gelten subsidiär für die politischen Gemeinden und damit auch für die Kirchgemeinden (vgl. LT Art. 30).

Steuerpflichtig sind natürliche Personen, Personengesamtheiten und juristische Personen.

Steuerarten: Vermögen-, Einkommen-, Herd- und Kopfsteuern.

V. Die Kultussteuerpflicht der natürlichen Personen.

1. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Persönliche Zugehörigkeit.

1. Wohnsitz (LT Art. 36 und 17).
2. Aufenthalt nur für die Spezialsteuer gemäß LT Art. 47, die jedoch praktisch für die Kirchensteuern nicht in Betracht fällt.

b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit.

1. Grundbesitz (LT Art. 30, 5 a und 17 § 1).
2. Kapitalien, die im Handel oder zinstragend angelegt sind (LT Art. 5 b und 17 § 1).
3. Hausrat (LT Art. 5 c) und andere Mobilien (Art. 5 d).
4. Geschäftsbetrieb (LT Art. 17 § 1).
5. Erwerbstätigkeit (Art. 37 und 17, mit besonderer authentischer Interpretation durch den Großen Rat vom 16. Juli 1926).
6. Heimatzugehörigkeit (LT Art. 17 a; sie ist für die Kirchensteuern praktisch unwesentlich).

2. *Konfessionsangehörigkeit.*

Die Konfessionsangehörigkeit ist notwendig zur Begründung einer Kultussteuerpflicht gemäß KV Art. 1, der auf Art. 49 BV verweist. Sie besteht in bezug auf die Kirchensteuern kraft einer Präsumption, indem alle katholischen Einwohner der ihrer steuerrechtlichen Zugehörigkeit entsprechenden Kirchgemeinde angehören, sofern sie nicht ausdrücklich den Austritt oder die Nichtangehörigkeit erklären. Die Ausscheidung der Nichtkatholiken geschieht auf Grund des Pfarregisters (catologo parrochiale).
Austritts- und Nichtangehörigkeitserklärungen sind schriftlich dem Kirchgemeinderat des Wohnsitzes abzugeben. Sie wirken für das ganze laufende Jahr, sofern sie vor dem 31. Mai oder spätestens vor der »Verteilung der Steuer« (prima del termine fissato per l'allestimento del riparto dell'imposta) eingereicht wurden, sonst erst für das folgende Jahr (Praxis).

3. *Familien, Nutznießer und Erben.*

a) *Familien.*

Bei *gleicher Konfession* der Familienangehörigen ist der Haushaltungsvorstand für alle Steuerobjekte der im gleichen Haushalte lebenden Personen direkt steuerpflichtig (LT Art. 20).
Bei *konfessionell gemischten Familien* erfolgt eine verhältnismäßige Besteuerung in der Weise, daß die Anteile der nichtkatholischen Familienangehörigen am Vermögen und Einkommen ausgeschieden werden (Praxis).

b) *Nutznießer*

sind für das Nutznießungsvermögen direkt steuerpflichtig (LT Art. 19) und zwar nach eigener Konfession.

c) *Erben.*

Die geltenden Steuergesetze enthalten keine Bestimmungen über die steuerrechtliche Behandlung der Erbfolge. Dagegen ist im »Proggetto die Legge Tributaria« ausdrücklich Steuersukzession vorgesehen. Dies entspricht auch der bisherigen Praxis: Die Erben haften — ohne Rücksicht auf die Perfektionierung — für rückständige und laufende Steuern des Erblassers, für die Einkommensteuer bis zum Todestag, für die Vermögenssteuer für das ganze laufende Todesjahr. Die Kirchensteuerpflicht richtet sich nach der Konfession des Erblassers, erst für die Steuern des folgenden Jahres wird die Konfession der einzelnen Erben berücksichtigt (vgl. unten VI/3).

VI. Die Kultussteuerpflicht der Personengesamtheiten.

1. *Die Steuersubjektivität*

besteht sowohl für die Erbengemeinschaft als für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (erstere nach der Praxis, letztere gestützt auf LT Art. 38 als »azienda industriale«).

2. *Die steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

Wie natürliche Personen, jedoch ist statt der persönlichen Zugehörigkeit der letzte Wohnsitz des Erblassers resp. der Sitz der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft primäres Zugehörigkeitsmerkmal.

3. *Die Konfession der einzelnen Teilhaber*

wird bei den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften überhaupt nicht, bei den Erbengemeinschaften erst von dem auf das Todesjahr folgenden Jahr an berücksichtigt, indem nichtkatholische Erben die Ausscheidung ihrer Anteile verlangen können.

VII. Die Kultussteuerpflicht der juristischen Personen.

1. *Die Steuersubjektivität.*

Die juristischen Personen sind grundsätzlich ebenfalls kirchensteuerpflichtig, indem praktisch auch in bezug auf die Steuerpflicht auf das staatliche und kommunale Steuerrecht abgestellt wird, und eine ausdrückliche Bestimmung über Befreiung der juristischen Personen nicht besteht. Immerhin sind in der Praxis Steuerabkommen ziemlich häufig, oder die vorkommenden Fälle werden eventuell liegen gelassen (»si dimenticano«). Demgegenüber strebt die bischöfliche Verwaltung, gestützt auf die bundesgerichtliche Praxis, eine striktere Anwendung der gesetzlich möglichen Besteuerung der juristischen Personen an.

2. *Steuerrechtliche Zugehörigkeit.*

a) Sitz der juristischen Person (LT Art. 38; wenn nicht übereinstimmend mit dem Ort der Führung der Verwaltung, wird die Steuerpflicht zwischen den beiden beteiligten Gemeinden nach Hälften geteilt, LT Art. 38/2).
b) Betriebsstätte (impianti, LT Art. 39).
c) Zweiggeschäfte (succursali, agenzie, rappresentanze etc., LT Art. 40/1). Die Steuerpflicht besteht gegenüber der Kirchgemeinde des Hauptsitzes für 55 %, gegenüber der Kirchgemeinde des Zweiggeschäftes für 45 %.
d) Grundeigentum (LT Art. 40 § 3).

3. *Eine Beteiligung verschiedener Kirchgemeinden desselben Gebietes*

ist praktisch ausgeschlossen, da bis dahin nur römisch-katholische Kirchgemeinden bestehen. Juristische Personen mit konfessionellem, nichtkatholischem Zweck sind praktisch von Kirchensteuern befreit.

22. WAADT.

Der Kanton Waadt kennt keine eigentliche Kultussteuer. Die evangelisch-reformierte Kirche ist zwar als *Landeskirche* (Eglise nationale) öffentlichrechtlich anerkannt (vgl. Loi ecclésiastique vom 18. Nov. 1908), besitzt jedoch keine Steuerhoheit, und die *Kirchgemeinden* (paroisses) sind überhaupt nur Teile der Landeskirche ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die finanziellen Bedürfnisse der Eglise nationale fallen ausschließlich zulasten des Staates, wie in Art. 14 der Kantonsverfassung ausdrücklich bestimmt wird. Dies gilt auch für die in KV Art. 13/5 aufgezählten »communes«, welchen die freie Ausübung des römisch-katholischen Kultus garantiert wird (KV Art. 14).

Die »Eglise évangélique libre«, die sich um die Mitte des 19. Jahrhunderts aus Opposition gegen die allzustark betonte Kirchenhoheit des Kantons Waadt gebildet hatte, ist nur privatrechtlich organisiert; eine Steuerhoheit kommt deshalb für sie nicht in Frage.

Die Auslagen des Staates für den Kultus werden aus den Erträgnissen der allgemeinen Staatssteuern bezahlt. Eine besondere Kirchensteuer besteht also auch im weitern Sinne nicht (vgl. S. 23 f.). Auf die Konfession der Steuerpflichtigen wird keine Rücksicht genommen: Auch wenn diese einer andern Konfession als derjenigen der staatlich unterstützten Eglise nationale angehören, haben sie die volle Staatssteuer zu bezahlen ohne irgendwelchen Abzug. Diese Praxis entspricht der bundesgerichtlichen Auslegung des Art. 49/6 BV, wonach nur die von den Gemeinden, nicht aber die vom Staat erhobenen Steuern für Kultuszwecke von Andersgläubigen nicht erhoben werden dürfen (vgl. S. 126 f.).

23. WALLIS.

Der Kanton Wallis kennt weder eine landeskirchliche Organisation, noch von den politischen Gemeinden getrennte Kirchgemeinden (vgl. *Walthard*, Die Gliederung der Gemeinden im schweizeri-

schen Recht nach ihren Zwecken, Bern 1924, S. 102 f.). Kirchensteuern im engern Sinne werden daher keine erhoben. Die Auslagen für den Kultus werden hauptsächlich aus den Erträgnissen der Kirchengüter oder aus andern kirchlichen Einkünften gedeckt. Nur ausnahmsweise haben die politischen Gemeinden, wenn diese Einnahmen nicht ausreichen, aus ihren eigenen, allgemeinen Mitteln dafür aufzukommen. Sie erheben zu diesem Zweck dann eventuell auch eine besondere »Kirchensteuer« (i. w. S.), gewöhnlich aber wird nur eine einheitliche Steuer bezogen. In beiden Fällen wird die Konfession der Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. Rekurse auf Grund von Art. 49/6 BV wurden bisher keine eingereicht.

24. NEUENBURG.

Die rechtlichen und finanziellen Verhältnisse der Kirchen im Kanton Neuenburg sind zur Zeit Gegenstand einer Verfassungsrevision. Das grundsätzliche Ziel ist die rechtliche Trennung von Kirche und Staat: Während bis dahin die reformierte Landeskirche (Eglise nationale) mit ihren Kirchgemeinden öffentlichrechtlich anerkannt waren, sollen sich nun die mit der Eglise libre zur allgemeinen »Eglise réformée évangélique du canton de Neuchâtel« verschmolzene Eglise nationale und die römisch-katholischen und christkatholischen Kirchgemeinden als Vereine im Sinne von Art. 60 ff. ZGB konstituieren (vgl. für die bisherige Regelung Art. 71 ff. der Kantonsverfassung und die »Loi réglant les rapports de l'Etat avec les Cultes« vom 20. Mai 1873, für die projektierte Ordnung die Rapporte des Regierungsrates an den Großen Rat vom 21. Juni 1937 und der großrätlichen Kommission vom 28. April 1939 und vom 8. Nov. 1940).

In bezug auf die Kirchensteuern ist festzustellen, daß weder die bisherige noch die vorgesehene Ordnung eine Kultussteuer i. e. S. (vgl. S. 23) kennt.

Nach dem bisherigen, gegenwärtig noch geltenden Recht (Oktober 1941) werden die Kultusausgaben vom Staate bezahlt. Die jährlich ungefähr 5 Millionen betragenden Ausgaben werden zum Teil gedeckt durch den Ertrag des bestehenden Kirchengutes (ca. Fr. 85 000.—) und durch einen von der Eglise nationale und den katholischen Kirchgemeinden freiwillig geleisteten Beitrag von Fr. 68 800.— pro Jahr. Der Rest fällt der ordentlichen Staatskasse zu Lasten. Eine besondere Steuer für Kultuszwecke wird somit nicht erhoben.

In der neuen Ordnung ist vorgesehen, daß der Staat für die kirchlichen Vereine eine »Kirchensteuer« (contribution ecclésiastique) erhebe. Es handelt sich dabei jedoch nicht um eine eigentliche Steuer, sondern nur um einen *freiwilligen* Beitrag, der bloß aus Zweckmäßigkeitsgründen durch den Staat in der Form einer Steuer bezogen wird (vgl. Deuxième rapport de la Commission chargée de l'examen des deux projets de décrets concernant la révision des articles 71 et 73 de la Constitution du 8 novembre 1940, pag. 5). Außerdem wird auch in Zukunft der Staat an die Auslagen des Kultus beitragen, indem er während 20 Jahren seit Annahme der neuen Verfassungsbestimmung jährlich einen Betrag von Fr. 200 000.— an die kantonale evangelische Kirche, die römisch-katholische und die christkatholische Kirchgemeinden auszahlen wird. Die Mittel dieser Ausgabe werden nach wie vor der allgemeinen Staatskasse entnommen, ohne daß dafür eine besondere Steuer vorgesehen wäre.

25. GENF.

Genf ist bis dahin der einzige Kanton der Schweiz, der die Trennung von Kirche und Staat juristisch vollständig durchgeführt hat. Seine Religionsgenossenschaften sind ausschließlich privatrechtlich organisiert und werden in keiner Weise durch den Staat privilegiert: Sie werden vom Staat weder finanziell unterstützt, noch besitzen sie die Steuerhoheit. Die Auslagen für den Kultus werden durch freiwillige Beiträge nach Vereinsrecht (ZGB Art. 60 ff.) gedeckt. Kultussteuern im juristischen Sinn gibt es daher keine (vgl. Loi constitutionnelle supprimant le budget des cultes vom 30. Juni 1907, für die geschichtliche Entwicklung *Lampert*, Kirche und Staat in der Schweiz, Bd. II, S. 106).

SCHLUSSWORT.

Ein Vergleich zwischen den Resultaten unserer Untersuchungen in den beiden ersten Kapiteln mit dem positiven Recht, wie wir es im 3. Kapitel darzustellen versucht haben, ergibt für die meisten Kantone eine fast unüberbrückbar erscheinende Divergenz. Die Schuld mag zum Teil an unsern für die Praxis vielleicht überspannten juristischen Forderungen liegen, ein Teil der Schuld liegt aber gewiß auch in der mangelhaften und rückständigen Behandlung, die das Kultussteuerrecht in der Schweiz bis dahin erfahren hat. Der Art. 49/6 der Bundesverfassung und besonders dessen Auslegung durch das Bundesgericht wirkten sich nachteilig auf das positive Recht aus. Statt die Glaubens- und Gewissensfreiheit zu schützen, schränkt sie der Artikel infolge seines verklausulierten Wortlautes ein; statt den negativen Charakter der Bestimmung zu betonen, glaubte das Bundesgericht, die vom Verbot nicht betroffenen Fälle positiv rechtfertigen zu müssen. Ist es da verwunderlich, daß der kantonale Gesetzgeber bei der Regelung des Kultussteuerrechtes einen falschen Ausgangspunkt wählte, daß er alles als erlaubt betrachtet, was von der Bundesverfassung nicht ausdrücklich verboten ist, statt selbständig die Grundsätze herauszusuchen und anzuwenden, die sich aus dem Steuerrecht und aus der juristischen Natur der Kultussteuern ergeben? Eigentümlich erscheint uns eher, daß die kirchlichen Verbände nicht selbst — trotz finanzieller Einträglichkeit — eine Regelung des Kultussteuerrechtes ablehnen, die ihrem Wesen nicht Rechnung trägt.

Daß die von uns befürworteten Grundsätze auch praktisch durchführbar sind, zeigen uns die Kantone Solothurn, Basel-Stadt, Schaffhausen, Graubünden und Aargau, welche sie in ihrem positiven Recht ganz oder teilweise verwirklicht haben, ohne daß deshalb die Kirche finanziell zugrunde gehen würde.

Besonders möchten wir den Kanton Graubünden hervorheben: Die Verfassungsbestimmung, wonach die Gemeindesteuern »nach billigen und gerechten Grundsätzen« zu erheben seien, wird in bezug auf die Kirchgemeinden vom Kleinen Rat in seiner Rekurspraxis in der

Weise ausgelegt, daß Kirchensteuern nur von natürlichen Personen. die konfessionsangehörig und steuerrechtlich persönlich zugehörig sind, erhoben werden dürfen.

Wir können daher behaupten, daß unsere mit diesen Voraussetzungen übereinstimmenden Forderungen nicht nur die juristisch konsequenten, sondern zugleich auch die einzig »billigen und gerechten« sind.